DIÁRIO DA REPÚBLICA

15 de janeiro de 2016

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção (Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção em matéria de contencioso tributário geral durante o 4.º trimestre de 2014

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

IRS. Propriedade intelectual. Propriedade científica. Direitos de autor. Benefício fiscal.

Sumário:

I — O direito de autor coenvolve direitos exclusivos de carácter patrimonial (disposição, fruição, utilização, reprodução e apresentação ao público com percepção de remuneração) e direitos morais (reivindicação da paternidade e garantia da genuinidade e integridade).

II — Os rendimentos pagos pela emissão de pareceres técnico-científicos, de acordo com o clausulado no respectivo «contrato de avença», não são rendimentos provenientes de direitos de autor e, sendo reportados a um contrato de prestação de serviços, subsumem-se ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 3º do CIRS e, portanto, não enquadráveis na previsão do art. 56º do EBF.

Processo n.º 170/13-30.
Recorrente: A……
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa referente a uma liquidação adicional de IRS do ano de 2004.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1 - Sendo o direito de autor um conjunto de prerrogativas de ordem não-patrimonial e de ordem pecuniária que a lei reconhece a todo o criador de obras literárias, artísticas e **científicas** de alguma originalidade, no que diz respeito à sua paternidade e ao seu ulterior aproveitamento, por qualquer meio durante toda a sua vida e aos sucessores, ou pelo prazo que ela fixar.

2 - Tendo na sua génese esse direito duas faces, ou subdivide-se em dois direitos – os morais e os patrimoniais.

3 - Os morais são aqueles em que se reconhece ao autor a paternidade da obra sendo, portanto, inseparáveis do seu autor, perpétuos, inalienáveis, imprescritíveis e impenhoráveis, uma vez que são atributos da personalidade do autor.

4 - Os patrimoniais são direito de utilizar-se economicamente da obra, publicando-a, difundindo-a, traduzindo-a, transferindo-a, autorizando a sua utilização, no todo ou em parte por terceiro.

5 - Importante é a definição do conceito de direito de autor, que atrás ficou amplamente demonstrada pelas disposições contidas na Lei habilitante, o C.D.A.D.C..

6 - Ora, a recorrente, exerce a sua actividade em regime liberal (categoria B, art. 3º do Código do IRS), da qual aufere rendimentos pelo seu trabalho intelectual, no âmbito de um contrato celebrado com o INFARMED.

7 - **A actividade prosseguida ao abrigo daquele contrato, resulta na elaboração de pareceres técnico-científicos para o INFARMED, dos quais é autora, a impugnante e, ainda como membro da Comissão Técnica do Medicamento, elabora também pareceres científicos para a Agência Europeia de Avaliação do Medicamento, pagos também pelo INFARMED, nos termos do mesmo contrato.**

8 - O pagamento daquele labor intelectual é efectuado pelo INFARMED, dando assim cumprimento ao estipulado no contrato, e nos termos da sua cláusula oitava, é considerado obra de encomenda (nº 1 do art. 14º do C.D.A.D.C.) e cuja titularidade fica a pertencer ao INFARMED.

9 - Não restam quaisquer dúvidas que o autor desse trabalho intelectual, é a impugnante, ora recorrente.

10 - De igual modo a impugnante, autora, é a titular originária dos mesmos.

11 - E, pelo convencionado no aludido contrato, ficam a pertencer ao INFARMED.

12 - Advêm-lhe essa titularidade, na qualidade de criadora intelectual da obra – pareceres científicos, que os cede ao INFARMED.

13 - Não é lídimo, que se conclua daí que o trabalho intelectual desenvolvido não seja considerado direito de propriedade, dado que o autor pode dispor da sua obra e autorizar a sua divulgação por terceiros.

14 - Sendo a obra produzida, designada "**obra de encomenda**", não se lhe pode retirar a propriedade intelectual e científica da mesma, pois é intrínseca dela.

15 - Fica assim, provado de forma inequívoca que os rendimentos auferidos pela impugnante, ora recorrente são direitos de autor, como tal definidos no respectivo diploma legal – C.D.A.D.C., que os cede, mediante uma contra partida remuneratória e, como tal enquadráveis como rendimentos da propriedade científica.

16 - No mesmo sentido, o Código do IRS, no seu art. 3º, n.º 1, alínea c), faz coincidir os direitos imputáveis à propriedade intelectual, como direito de autor e de direitos conexos.

17 - Também não restam dúvidas que estes rendimentos da propriedade científica, se encontram subsumidos ao benefício fiscal inerente, constante do ex art. 56º do EBF, hoje art. 58º.

18 - Vejamos, a título meramente exemplificativo, "se alguém encomendar a um profissional de determinada área, p. e., um escritor, para escrever a sua biografia, ou um livro temático acerca de uma região ou lugar", **de quem foi a iniciativa? Não é um tema colocado?**

19 - Lógico, que terá o mesmo tratamento – obra de encomenda – livro – direito de autor – titular originário – cedência de harmonia com o convencionado ou até presumido, nos termos do art. 14º do C.D.A.D.C..

20 - Destarte, a douta sentença recorrida, não conseguiu, nem podia conseguir, demonstrar que o serviço prestado pela requerente, na qualidade de autora, não é resultante de direitos de autor e como tal rendimentos de propriedade intelectual – científica.

21 - E, por um preciosismo de linguagem, destituído de qualquer rigor jurídico, vem concluir, que são rendimentos de trabalho, e não de propriedade, partindo desde logo, **ab initio**, de uma incorrecta interpretação da Lei – C.D.A.D.C., CIRS e EBF; e da Doutrina elencada nos arts 38, 39, 42, 45, 46 e 54, do presente recurso.

22 - De todo o exposto, não restam quaisquer dúvidas que o entendimento do douto Tribunal a quo plasmada na sua decisão e seus fundamentos, enfermam do vício de errado enquadramento jurídico-fiscal, fruto dum deficiente percurso interpretativo dos normativos legais subjacentes à relação material controvertida.

23 - O direito de autor na sua dupla vertente nasce com a exteriorização da criação, que é um acto solitário do seu autor.

24 - Entre o nascimento do direito de autor na sua dupla vertente e a entrega da obra houve, necessariamente, um tempo em que o direito de autor pertenceu, na sua totalidade ao autor.

25 - Ou seja a entidade para quem a obra é realizada não é titular originário da vertente patrimonial do direito de autor sobre a obra realizada, ainda que fique contratualizado que a vertente patrimonial do direito de autor sobre a mesma lhe pertencerá.

26 - A caracterização dos rendimentos deve ser aferida pela actividade desenvolvida e pela natureza da obra realizada, feitas através do objecto do contrato, e não através do que as partes contratam em relação à caracterização "jus-autoral" que resolveram dar aos trabalhos objecto do contrato e à determinação da titularidade da eventual vertente patrimonial do direito de autor sobre os mesmos.

27 - Estes rendimentos, são rendimentos de propriedade científica, os quais por conseguinte, devem usufruir do benefício fiscal previsto no actual art. 58º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

28 - Os vários diplomas sobre as atribuições da CTM – Comissão Técnica de Medicamentos, são claros e não deixam margem para dúvidas, sobre o enquadramento autoral da actividade dos seus membros, ao dizer no art. 12º da Portaria n.º 72/96 de 7 de Março, que "*As funções dos membros da CTM consistem na emissão de pareceres técnico-científicos especializados*".

29 - Ao contrário do que a douta sentença pretende daí concluir, fazendo assim tributar, rendimentos que beneficiam de isenção fiscal.

30 - Ao definir a actividade dos membros da CTM, nos termos em que o fez, a citada Portaria não está mais do que a reiterar que a actividade da ora impugnante se consubstancia na criação de obras, tal como são definidas no CDADC.

31 - Não relevando como foi demonstrado se foram feitas ao abrigo de um contrato de encomenda.

32 - Os argumentos do Tribunal a quo, de que uma obra criada a pedido de um terceiro não é obra e sobre ela o autor não detém direitos de autor e, que o benefício fiscal não lhe é aplicável, é uma opinião de livre arbítrio.

33 - E só revela um profundo desconhecimento das disposições ínsitas no CDADC – Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos.

34 - Fica assim, provado de forma inequívoca que os rendimentos auferidos pela impugnante, ora recorrente são direitos de autor, como tal definidos no respectivo diploma legal – C.D.A.D.C., que os cede, mediante uma contra partida remuneratória e, como tal enquadráveis como rendimentos da propriedade científica.

35 - No mesmo sentido, o Código do IRS, no seu art. 3º, n.º 1, alínea c), faz coincidir os direitos imputáveis à propriedade intelectual, como direito de autor e de direitos conexos.

36 - O "thema decidendum" neste processo é saber se os rendimentos auferidos pela impugnante, ora recorrente, **"ao abrigo do contrato de avença" e os auferidos pelos "pareceres científicos elaborados no seio da Comissão Técnica de Medicamentos"**, podem ser considerados rendimentos da propriedade intelectual que se subsumem no art. 56º do EBF (actual art. 58º) e, que, por via disso, são englobados apenas em 50% do seu valor, ou a contrário deve ter a interpretação que lhe foi emprestada pela sentença do tribunal a quo.

37 - O presente recurso tem por objecto a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 28 de Junho de 2012, que veio decidir julgar totalmente improcedente a impugnação deduzida.

38 - A sentença recorrida enferma, salvo o devido respeito e, que é muito, de uma **errónea interpretação do direito** devendo, como tal, **ser revogada com todas as consequências.**

39 - A questão que justifica a intervenção do STA prende-se com a solução **de direito** adoptada pelo Tribunal recorrido, para se decidir pela total improcedência da acção de impugnação e, *veio* consequentemente a absolver do pedido a Administração Tributária.

40 - **Porquanto,**

Entende a ora recorrente que a douta sentença padece de **erro de julgamento quanto à matéria de direito**, ao interpretar e aplicar erroneamente as disposições do CDADC, do CIRS e EBF e do art. 266º, n.º 2 da CRP.

41 - São parâmetros de segurança jurídica que o Tribunal Constitucional tem utilizado para aferir da **constitucionalidade** com incidência processual. (...)".

Finalmente se dirá,

42 - Sendo certo que neste particular, os tribunais desempenham um papel fundamental de guardiões das normas fundamentais, dado que sobre estes impende um dever de *ex officio* de desaplicação da norma inconstitucional, atento o consagrado no art. 204º da CRP: "Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou princípios nela consagrada".

43 - **Certo é também, que no domínio do procedimento tributário a actuação jurisdicional não é uma actuação livre, mas sim uma actuação vinculada, devendo sujeitar-se à Constituição e à Lei, segundo os princípios da legalidade, universalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé – art.s 266º/2, 3º/2/3, 18º, 12º, 13º, 2º da CRP e 8º e 9º da LGT.**

44 - Ao aplicar esse entendimento o Tribunal a quo, que não pode ser mantido e, concomitantemente ser revogado, viola as disposições ínsitas nas disposições legais em vigor.

45 - Ora a fundamentação de direito em que o Tribunal "a quo" se baseia para propalar a sentença recorrida, não é possível à luz das regras interpretativas próprias do Estado de Direito.

46 - A sentença recorrida assim ao decidir, fez tábua rasa desses comandos legais.

47 - O Tribunal "a quo", nos presentes autos obnubila a sua função ao não considerar os rendimentos auferidos pela impugnante, ora recorrente, como trabalho proveniente da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos, aplicado ao caso sub judice, que a letra da lei não só não permite, como proíbe, uma interpretação que não tenha qualquer correspondência na letra da lei viola as regras constitucionais gerais do Estado de Direito, nomeadamente dos princípios da legalidade, da reserva de lei e, ainda das específicas da actividade jurisdicional, nomeadamente da proporcionalidade, da justiça, da equidade e da boa-fé – arts. 18º, 103º e 266º da CRP.

48 - Em suma, face ao exposto, julga a Recorrente que, de direito, mal andou o Tribunal a quo ao não considerar que os rendimentos auferidos não se enquadravam no benefício fiscal estatuído pelo art. 56º do EBF (actual 58º).

49 - Todos estes elementos da solução de direito são suficientes, para a terem sido considerados, com toda a certeza, a decisão adoptada pelo Tribunal recorrido seria diferente.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença recorrida, com a consequente anulação da liquidação impugnada.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. *A*…… apresentou impugnação a 12-12-08 em que pede a anulação da liquidação adicional de I.R.S. de 2004 e a condenação da F.P. em juros compensatórios, com base na aplicação do disposto no art. 56º n.º 1 do E.B.F., em que se prevê a isenção de tributação em 50% por os rendimentos declarados serem de propriedade científica, a interpretar de acordo com que resulta de contrato que tinha celebrado com o INFARMED, do qual resulta ter apenas cedido os direitos patrimoniais, nos termos do previsto no art. 14º n.º 1 do C.D.A.D.C., mas mantendo os morais.

A F.P. apresentou contestação, defendendo a não aplicação do art. 56º n.º 1 do E.B.F., na versão vigente à data dos factos, com vários argumentos, como não serem os pareceres produzidos da iniciativa da impugnante mas sim a sua resposta dentro de parâmetros técnico-científicos face a uma questão colocada, e não terem os rendimentos auferidos a natureza de "rendimentos de propriedade" mas de

trabalho, por advenientes de contrato de prestação de serviços, invocando ser tal o que resulta ainda da Portaria n.º 72/96 e do Despacho Conjunto n.º 278/99, de 1-4.

O Ministério Público emitiu então parecer no sentido da improcedência, com base no que consta quanto a tais rendimentos de ter sido celebrado um contrato de avença entre a impugnante e o INFARMED, deixando de ter o direito de fruir e utilizar os pareceres que efectua, resultando de tal a exclusão do disposto no art. 56º n.º 1 do C.D.A.D.C..

Na sentença recorrida, julgou-se a impugnação improcedente, entendendo que os rendimentos são enquadráveis na alínea b) do n.º 1 do art. 3º do C.I.R.S. e que é de afastar o seu enquadramento na sua alínea c), bem como no dito art. 56º n.º 1 do E.B.F., sendo, pois, de englobar pela totalidade do montante auferido, fundamentalmente por tal ser o resulta conjugadamente dessas disposições, e por ter ainda considerado que os ditos rendimentos correspondem ao exercício de direitos de autor conferidos por lei ao criador de obras, segundo o previsto no art. 9º do C.D.A.D.C..

A impugnante recorre, defendendo que, resultando a actividade por si prosseguida na elaboração de pareceres técnico-científicos para a Comissão Técnica do Medicamento (C.M.T.), e ainda para a Agência Europeia de Avaliação do Medicamento (AEAM), ocorreu uma incorrecta aplicação da lei, a qual defende ser a alínea b) do n.º 1 do art. 3º do C.I.R.S. e o art. 56º n.º 1 do E.B.F., defendendo ser o "thema decidendum" o proposto na conclusão 36 do recurso, e invocando como inconstitucional o entendimento tido na sentença recorrida por violadora de vários princípios da C.R.P., nomeadamente, os da legalidade, universalidade, igualdade, imparcialidade, da proporcionalidade, justiça, equidade e boa fé – arts. 266º, n.º 2, 3º nºs. 2 e 3, 12º, 18º e 103º n.º 2 da C.R.P., e 8º e 9º da L.G.T..

2. Emitindo novo parecer, é de começar por referir que o "thema decidendum" proposto na conclusão 36 que a aplicação do pretendido benefício fiscal, não dispensa o conhecimento da norma de incidência aplicável.

Aliás, no quadro do previsto no art. 2º do E.B.F., é de considerar que o previsto no art. 56º n.º 1 é um caso de "isenção" de tributação (a 50%), o que se configura como um impedimento autónomo ou originário de tributação que tenha sido efectuada por uma outra norma de incidência ((1) Casalta Nabais, Contratos Fiscais, Coimbra Ed., 1994, p. 87,), sendo primeiro de conhecer qual é esta a aplicável.

3. Ora, para este efeito, é relevante o contrato celebrado pela impugnante com o INFARMED que foi designado de avença.

Melhor atentando na cláusula 7ª do mesmo, conclui-se, que o mesmo se consubstancia num contrato de "*prestação de serviço*", o qual, na falta de outros elementos, preenche a norma de incidência a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 3º do C.I.R.S., tal como foi entendido na sentença recorrida.

Apesar do contrato de avença não estar regulado no C. Civil é a essa figura que o mesmo se reconduz, conforme há muito é entendido pela jurisprudência – assim, por exemplo, ac. do S.T.J. de 9-3-97, proferido no proc. 98B1123, acessível em www.dgsi.pt.

4. Por outro lado, o disposto no art. 56º n.º 1 do E.B.F. relaciona-se com uma diferente norma de incidência, a constante da alínea c) daquele dispositivo.

Assim, apenas no caso desta ser aplicável, para o que têm de resultar "*rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou de prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário*", a mesma á operativa.

E, para tal, segundo ainda o especificamente previsto naquele art. 56º, necessário se torna ainda que "*sejam provenientes da propriedade literária, artística e científica, considerando-se também como tal os rendimentos provenientes do alienação de obras de arte de exemplar único e os rendimentos provenientes das obras de divulgação pedagógica e científica*", segundo a redacção ao tempo aplicável, de acordo com a alteração introduzida pela Lei n.º 127-B/97, de 20/12.

Sendo que na previsão legal inicial do dito art. 56º se partia da distinção entre obras literárias e não literárias, incluindo-se nestas as de arte e científicas, é certo que na formulação vigente à data dos factos estas últimas também se incluíam, mas os rendimentos auferidos tinham de ser provenientes da "propriedade" dos mesmos ((2) Sobre a evolução tida cfr. José Carlos Gomes Santos, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem do prof Dr. Sousa Franco, vol. II., Coimbra Ed., 2006, p. 621 e ss.), ainda que, tendo de se recorrer para o preenchimento desta previsão ao que resulte de outras normas ((3) Neste sentido, Ana Paula Dourado, o Princípio da Legalidade Fiscal, Almedina. 2007, p. 143 e ss,).

Ainda que se possa aceitar a aplicação que resulte do C.D.A.D.C. para integrar tal previsão de "propriedade", relevante é a validade da titularidade que resulta ter sido convencionada, nos termos do art. 14º n.º 1 deste código, a favor do INFARMED, conforme ficou a constar da cláusula 8ª reproduzida na alínea A) do probatório.

É através de elementos do tipo do referido contrato que foi considerado pela A.T., e doutros que poderiam ser apresentados, segundo as regras constantes dos arts. 74º n.º 1 e 76º da L.G.T., que resultam ainda salvaguardados os princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça, equidade e boa fé que a requerente invoca como violados.

5. Finalmente, não foi encontrada jurisprudência que se pronunciasse directamente sobre a matéria em apreciação.

No entanto, foi decidido foi pelo ac. do S.TA. de 28-11-12, proferido no proc. 0649/12, acessível em www.dgsi.pt, ser "*prima facie*", ou seja, à aparência do que objectivamente resulta que é de apreciar a dita propriedade, sem prejuízo do que em face de melhores elementos possam ainda resultar noutro sentido considerado, na esteira do anteriormente decidido nos acórdãos nºs. 213/92 e 1057/96 do Tribunal Constitucional que foram proferidos sobre formulação legal anterior à analisada, decidindo pela sua não inconstitucionalidade.

Concluindo, parece que o recurso é de improceder.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) Em 20.07.2000 a Impugnante (na qualidade de segunda outorgante) celebrou com o INFARMED (primeiro outorgante) um acordo designado "Contrato de Avença" do qual se retira o seguinte:

«*CLÁUSULA PRIMEIRA*

(OBJETO)

O presente contrato tem por objecto a realização pelo segundo outorgante de funções de assessoria técnica, formação, investigação e desenvolvimento na área de farmacotoxilogia.

(...)

CLÁUSULA SÉTIMA

(SIGILO PROFISSIONAL)

O segundo outorgante obriga-se a manter absoluto sigilo de dota a informação e documentação a que tiver acesso na prestação de serviços que vai realizar para o primeiro outorgante.

CLÁUSULA OITAVA

(DIREITOS DE AUTOR)

Os trabalhos realizados pelo segundo outorgante no âmbito do presente contrato serão considerados como obra de encomenda, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 14º do Código de Direitos de Autor e de Direitos Conexos, pertencendo ao primeiro outorgante a sua titularidade.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA

(REGULAMENTAÇÃO DO CONTRATO)

Para quaisquer matérias não expressamente reguladas no presente contrato de avença, relativas à sua interpretação e execução, será subsidiariamente aplicável o disposto no Decreto-Lei n.º 41/84, de 3 de Fevereiro, (...) bem como o Código Civil.

(...)». (Doc. fls. 20 a 26 do processo administrativo tributário (PAT) - Reclamação Graciosa).

B) Em 18.04.2006 a Impugnante apresentou a declaração mod. 3 de IRS para o ano de 2004, com os anexos A, C, E e H, declarando no anexo C prestações de serviços no montante de € 224.634,52, deduzindo no campo 431 do quadro 4 o valor de € 112.317,26. (Doc. fls. 20 a 29 do PAT).

C) Em 22.04.2006, com base na declaração que antecede, foi efetuada a liquidação de IRS n.º 2006 5000080985, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 11.232,79 e juros compensatórios no valor de € 403,76. (Doc. fls. 30 do PAT).

D) No cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI200701723, de 06.03.2007, foram inspeccionados os rendimentos da categoria B auferidos pela ora Impugnante no ano de 2004, tendo os serviços de inspecção tributária procedido a correcções aritméticas à matéria tributável, com os fundamentos que se extraem do respectivo Relatório/Conclusões:

«***III.1. Rendimentos decorrentes da actividade de prestação de serviços***

O sujeito passivo determinou o resultado líquido da sua actividade de prestação de serviços no exercício de 2004, partindo de um montante total de proveitos decorrentes de serviços prestados ao INFARMED de 224.634,52 €.

(...) juntou uma declaração, elaborada pelo INFARMED nos termos do art. 119º do CIRS, em que consta, efectivamente o referido montante (...).

No entanto, em resposta a notificação que entretanto, lhe foi feita, vem o INFARMED informar que o valor pago ao sujeito passivo foi, em 2004, de 253.103,32 €, isto é, superior em 28.468,80 € àquele que constava da declaração a que se refere o art. 119º do CIRS (...).

Na mesma resposta, informou ainda o INFARMED que o montante inicialmente apurado... foi posteriormente corrigido "...quer através do Anexo J, quer através de nota de rendimentos, enviado à própria...".

Assim, o valor total auferido pelo sujeito passivo no exercício de 2004 em resultado da prestação de serviços, a enquadrar, em sede de IRS, na categoria B (...) deve ser corrigido em 28.468,80 €, de forma a que passe a assumir a importância de 253.103,32 € (...).

III.2. Rendimentos excluídos de tributação por aplicação indevida de Benefícios Fiscais

O sujeito passivo excluiu de tributação, por dedução no campo 431 do quadro 4 do Anexo C à Declaração Modelo 3 de IRS, o montante de 112.317,26 €, correspondente a 50% do valor total das prestações de serviços.., por aplicação da norma vertida no art. 56º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que prevê a exclusão de tributação de 50% do valor dos rendimentos provenientes de propriedade científica.

No entanto, constata-se que a entidade que paga os rendimentos... declara no documento a que se refere o art. 119º do CIRS tratarem-se estes de rendimentos de trabalho, especificando a mesma entidade, em declaração datada de 7 de Outubro de 2005 e remetida a este Serviço pelo sujeito passivo, … tratarem-se estes de rendimentos de trabalho científico.

Uma vez que o art. 56º do EBF não contempla qualquer exclusão de tributação para rendimentos de trabalho (ainda que científico) mas apenas para rendimentos de alguns tipos de propriedade (incluindo a propriedade científica), solicitou-se...o envio do contrato regulador dos termos e condições da prestação dos serviços em questão... A análise deste documento... permitiu constatar estar acordado entre as partes (cláusula oitava do contrato, referente a direitos de autor) que a titularidade dos trabalhos realizados pelo sujeito passivo pertence ao INFARMED.

(...)

Assim, por falta de enquadramento no disposto no art. 56º do EBF, procede-se, nos termos do art. 22º do CIRS, à correcção do valor inscrito pelo sujeito passivo no campo 431 do quadro 4 do Anexo C à Declaração Modelo 3 de IRS relativa ao exercício de 2004, de 112.317,26 €.

(...)

Os valores declarados, de correções e corrigidos do rendimento coletável do sujeito passivo no exercício de 2004 passam, em resultado das correções efetuadas, a assumir os seguintes valores:

IRS 2004	
Rendimento coletável declarado	142.082,75
Correções ao rendimento coletável	140.786,06
Rendimento coletável alterado	282.868,81

(cfr. o Relatório/Conclusões a fls. 34 a 42 do PAT).

E) Em 27.08.2007, com base nas correcções determinadas pela acção inspectiva a que se refere a alínea que antecede, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2007 5004512369, relativa ao exercício de 2004, da qual resultou a pagar o montante de € 61.294,78, sendo € 67.547,22 relativos a imposto e € 4.980,35 relativos a juros compensatórios, deduzidos do estorno das quantias liquidadas anteriormente, identificadas na alínea B) do probatório. (Doc. fls. 86 a 88 do PAT)

F) Em 04.02.2008 deu entrada no Serviço de Finanças de Cascais – 1 a Reclamação Graciosa apresentada pela ora Impugnante relativamente à liquidação mencionada na alínea que antecede, na qual argumenta que os rendimentos que auferiu ao abrigo do contrato celebrado com o INFARMED são provenientes de Direitos de Autor, pelo que devem ser enquadrados, enquanto rendimentos de propriedade científica, no artigo 56º do EBF e termina dizendo que «*deve ser julgada procedente a presente reclamação e, consequentemente anulada a liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2004, no valor de € 61.294,78*» (Doc. fls. 2 a 10 do PAT - Reclamação Graciosa)

G) Por despacho de 28.11.2008 foi indeferida a reclamação graciosa com os fundamentos que, em síntese, se transcrevem:

«*(...) conclui-se que os rendimentos em questão são na sua totalidade de trabalho e não de propriedade intelectual. Assim, no Contrato de Avença (...) verifica-se na sua cláusula 8ª, "Os trabalhos realizados pelo segundo outorgante (reclamante) no âmbito do presente contrato serão considerados como obra de encomenda, nos termos do disposto o n.º 1 do artigo 14º do Código dos Direitos de Autor e de Direitos Conexos pertencendo ao primeiro outorgante (INFARMED,) a sua titularidade".*

(...)

Assim, os pareceres científicos emitidos quer no âmbito do CMT, quer no âmbito da EMEA, que são efectuados pela reclamante e que são da sua responsabilidade, não são fruto da sua iniciativa mas sim a sua resposta dentro dos parâmetros técnico científicos face a uma questão colocada.

Deste modo, a retribuição auferida pela reclamante não poderá ser qualificada como rendimentos de propriedade científica mas sim como uma "prestação de serviços" no âmbito científico, não podendo o sujeito passivo beneficiar do art. 56º do EBF (…).» (Doc. fls. 94 a 96 do PAT - Reclamação Graciosa)

H) Em 05.12.2008 foi a ora Impugnante notificada da decisão a que alude a alínea G) do probatório. (Doc. fls. 97/98 do PAT - Reclamação Graciosa)

I) Em 12.12.2008 deu entrada no Serviço de Finanças de Cascais – 1 a petição inicial referente aos presentes autos – cfr. carimbo aposto a fls. 4 dos autos.

3.1. A recorrente deduziu impugnação judicial contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa que apresentara na sequência de uma liquidação adicional de IRS reportada ao ano de 2004, operada pela AT por ter considerado não haver lugar, quanto a determinados rendimentos declarados, à aplicação do benefício fiscal a que se refere o art. 56º do EBF.

Na tese da recorrente, a correcção feita pela AT (no sentido de não considerar isentos de tributação 50% dos rendimentos pagos pelo INFARMED) viola o disposto no dito art. 56º do EBF, dado que tais rendimentos provêm do pagamento de pareceres técnico-científicos, sendo que ao INFARMED apenas fica a pertencer a titularidade dos mesmos no que respeita aos Direitos Patrimoniais, ficando, porém, os Direitos Morais inseparáveis do seu autor.

Até porque, de todo o modo, é ela a titular originária dos pareceres que, pelo convencionado, ficam a pertencer ao INFARMED, daí não se podendo concluir que não se trata de propriedade científica, uma vez que continua a poder dispor da obra e autorizar a sua divulgação por terceiros, sendo a propriedade intelectual e científica da obra, ainda que por encomenda, intrínseca da mesma.

3.2. A sentença recorrida, partindo da análise do disposto no art. 56º do EBF, no n.º 1 do art. 3º do CIRS e nos arts. 9º e 14º do Código de Direitos de Autor e de Direitos Conexos (CDADC) e considerando que a subsunção, ou não, no âmbito do art. 56º do EBF, dos questionados rendimentos da impugnante e, portanto, a legalidade da desconsideração da dedução de 50% destes, depende de os mesmos serem qualificados como rendimentos empresariais e profissionais ao abrigo da alínea b), ou, pelo contrário, da alínea c) do n.º 1 do art. 3º do CIRS, veio a concluir que estamos, no caso, perante rendimentos subsumíveis à previsão e estatuição da dita alínea b), porque:

- Atendendo quer ao *nomen iuris* - «contrato de avença» - atribuído pelas partes ao acordo ao abrigo do qual a impugnante auferiu os questionados rendimentos, quer ao regime legal para o qual esse mesmo acordo remete (cfr. a Cláusula 13ª), estamos perante um contrato de prestação de serviços [logo, subsumido ao disposto na supra mencionada alínea b)], devendo, portanto, ser englobados pelo respectivo montante total.

- Mas, ainda que se entendesse que (apesar da classificação formal – contrato de avença – atribuída pelas partes) não estamos perante rendimentos resultantes da mera prestação de serviços de carácter científico, mas, antes, resultantes de uma verdadeira propriedade científica, não poderia concluir-se que se trata de rendimentos provenientes de direitos de autor.

É que, sendo certo que o direito de autor (ou de propriedade literária, artística e científica) é o que é conferido a quem produziu a obra (ou trabalho) de vincular o seu nome à sua produção, sendo beneficiário directo da protecção que a lei confere à sua produção intelectual e sendo certo que este direito (de autor) engloba direitos patrimoniais e direitos pessoais ou morais (cfr. art. 9.º do CDADC), no caso, os pareceres em causa reconduzem-se a um labor de aplicação de conhecimentos adquiridos. E, assim, do facto de a impugnante ser a autora dos pareceres que emite não se pode extrair, sem mais, que os rendimentos auferidos sejam "direitos de autor": é que este rendimentos que aufere pela prestação dos serviços em causa – emissão de pareceres – são a contrapartida pela prestação das funções de assessoria convencionadas na cláusula primeira do contrato de avença que celebrou com o INFARMED, e não a remuneração da transmissão de direitos de autor. Portanto, não estamos perante rendimentos resultantes do exercício dos direitos de autor conferidos por lei ao criador das obras – cfr. art. 9º do CDADC.

3.3. Discordando, a recorrente continua a sustentar que a sentença enferma do vício de errado enquadramento jurídico-fiscal, fruto de uma deficiente interpretação dos citados normativos legais aplicáveis (do CDADC, do CIRS e EBF), acrescentando, agora, também a não observância dos princípios da legalidade, universalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé, materializada nos arts. 266º, n.º 2, 3º nºs. 2 e 3, 12º, 13º e 18º da CRP, e 8º e 9º da LGT,

A questão a decidir é, portanto, a se saber se os rendimentos aqui em causa (ou seja aqueles a que se reporta a correcção operada pela AT) podem ser considerados rendimentos da propriedade intelectual que se subsumam ao disposto no art. 56º do EBF (actual art. 58º) e, que, por via disso, sejam englobados apenas em 50% do seu valor.

Vejamos.

4. Releva o seguinte quadro legal:

4.1. No n.º 1 do art. 3º do CIRS, dispunha-se (redacção à data dos factos – a introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12), sob a epígrafe «Rendimentos da categoria B» que:

«*Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:*

(...)

b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com actividades mencionadas na alínea anterior;

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

(...)

5 - Para efeitos deste imposto, consideram-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos.»

4.2. E no então art. 56º do EBF (na redacção vigente à data dos factos) dispunha-se, sob a epígrafe «Propriedade intelectual» que:

«*1 - Os rendimentos provenientes da propriedade literária, artística e científica, considerando-se também como tal os rendimentos provenientes da alienação de obras de arte de exemplar único e os rendimentos provenientes das obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos por autores residentes em território português, desde que sejam o titular originário, são considerados no englobamento para efeitos de IRS apenas por 50% do seu valor, líquido de outros benefícios»*

2 - Excluem-se do disposto no número anterior os rendimentos provenientes de obras escritas sem carácter literário, artístico ou científico, obras de arquitectura e obras publicitárias.»

4.3. Por sua vez, nos arts. 9º e 14º do Código de Direitos de Autor e de Direitos Conexos (CDADC), dispõe-se, respectivamente, sob as epígrafes «Conteúdo do direito de autor» e «Determinação da titularidade em casos excepcionais»:

Artigo 9º:

«*1 - O direito de autor abrange direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal denominados direitos morais.*

2 - No exercício dos direitos de carácter patrimonial o autor tem o direito exclusivo de dispor da sua obra e de frui-la e utilizá-la, ou autorizar a sua fruição ou utilização por terceiros total ou parcialmente.

3 - Independentemente dos direitos patrimoniais, e mesmo depois da transmissão ou extinção destes, o autor goza de direitos morais sobre a sua obra, designadamente o direito de reivindicar a respectiva paternidade e assegurar a sua genuinidade e integridade».

Artigo 14º:

«*1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 174º, a titularidade do direito de autor relativo a obra feita por encomenda ou por conta de outrem, quer em cumprimento de dever funcional quer de contrato de trabalho, determina-se de harmonia com o que tiver sido convencionado.*

2 - Na falta de convenção, presume-se que a titularidade do direito de autor relativo a obra feita por conta de outrem pertence ao seu criador intelectual».

4.4. Como decorre do Probatório os rendimentos aqui questionados foram pagos à impugnante pela emissão de Pareceres nos termos do apelidado «contrato de avença» que celebrou com o INFARMED, contrato de avença que, como é sabido, não estando regulado especificamente no CCivil, se reconduz ao contrato de prestação de serviços.

Ora, do disposto nos normativos legais acima transcritos resulta que a subsunção dos ditos rendimentos no âmbito da estatuição do benefício fiscal constante do art. 56º do EBF, depende de eles serem qualificados como rendimentos provenientes da propriedade intelectual [al. c) do n.º 1 do art. 3º do CIRS] e não como rendimentos *empresariais e profissionais* ao abrigo da alínea b) do mesmo normativo (onde se incluem rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico), sendo que nos termos do n.º 5 (anterior n.º 3) se consideram como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos.

No caso, como se viu, a decisão recorrida assenta em duas linhas de fundamentação: estamos perante rendimentos auferidos por reporte a um contrato de prestação de serviços [logo, subsumidos ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 3º do CIRS e, portanto, não enquadráveis na previsão do art. 56º do EBF] e, de todo o modo, também não se trata de rendimentos provenientes de direitos de autor.

E na verdade assim é.

5.1. No art. 42º da CRP estatui-se que é livre a criação intelectual, artística e científica e esta liberdade compreende o direito à invenção, produção e divulgação da obra científica, literária ou artística, incluindo a protecção legal dos direitos de autor.

Mas como salientam os Profs. Gomes Canotilho e Vital Moreira ([1]) "*A Constituição, embora contenha numerosas remissões sobre «cultura», «direitos culturais», «política cultural», abstém-se de definir a «cultura». A cultura é um conceito aberto, irreconduzível a qualquer definição imposta por instâncias ou instituições políticas ou a qualquer caracterização tipológico-formal. Estamos perante uma criação cultural quando um acto, conduta ou o seu resultado possa ser reconhecido ou ser recognoscível como uma forma possível de criação humana. O ponto de partida para qualquer criação cultural - intelectual, artística ou científica - é sempre: (1) a dimensão de criatividade humana assente (2) na iniciativa humana capaz (3) de dar forma a diferentes meios de expressão e de compreensão da realidade humana e material. (...)*

Na criação cultural confere-se centralidade à liberdade de pensamento nas suas várias expressões (liberdade de expressão, comunicação e informação, liberdade de consciência, liberdade de profissão). Na liberdade de criação científica são dominantes os critérios de intersubjectividade da comunidade científica que apontam para uma pesquisa séria da investigação da verdade segundo procedimentos e métodos específicos, possibilitadores de aquisições científicas dotadas de valor objectivo, decisivamente excludentes de «imposturas científicas». (…)

O n.º 2, conjugado com o n.º 1, torna mais clara a densificação semântica do conceito de «criação intelectual, artística e científica». Ela abrange: (a) o processo de criação ou conformação; (b) a obra, concebida como objectivação da criação cultural; (c) a divulgação, o conhecimento e a comunicação do «produto», da criação cultural na qual se inclui, por ex., o «ensino cientifico», o «ensino das artes». Estas dimensões justificam a extensão da garantia constitucional, quer à actividade cultural em si («invenção e produção»), quer à irradiação do produto cultural («divulgação»)."

5.2. Por sua vez o n.º 1 do art. 1303º do CCivil estabelece que «os direitos de autor e a propriedade industrial estão sujeitos a legislação especial», sendo que o anterior Código de Direito de Autor (aprovado pelo DL n.º 46.980, de 27/4/1966) foi, posteriormente, revogado pelo DL n.º 63/85, de 14/3 que aprovou o actualmente vigente Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC) considerando protegidas (cfr. o seu art. 1º) as «criações intelectuais do domínio literário, cientifico e artístico», independentemente do modo de exteriorização, incluindo-se nessa protecção os direitos dos respectivos autores.

Ora, como, citando o Prof. Oliveira Ascensão, ([2]) se exara no acórdão do STJ, de 29/11/2012, processo n.º 957/03.0TBCBR.C2.S1, *«… na ausência de um conteúdo positivo do direito intelectual a doutrina avalizada defende que o direito intelectual, designadamente o que se protege, não é um direito de utilização de bens mas "consiste essencialmente na resultante exclusão de terceiros das actividades relativas a bens intelectuais. É por isso um direito exclusivo e não um direito de propriedade*».

Além disso, aceita-se que o direito do autor abrange direitos de carácter patrimonial (disposição, fruição, utilização, reprodução e apresentação ao público) e de natureza pessoal (os denominados direitos morais, no exercício dos quais o autor tem o direito exclusivo, semelhante ao do proprietário, à reivindicação da paternidade e garantia da genuidade e integridade) – cfr. os supra transcritos nºs. 1 e 2 do art. 9º do CDADC, sendo que, esta dupla abrangência ocorre «*quer se sigam as concepções monistas que caracterizam o direito de autor como unitário onde coexistem combinados interesses de diferente natureza mas que se aglutinam num só direito e que tomam como matriz o direito de propriedade (cf., neste sentido, Doutor Cunha Gonçalves» «Tratado de Direito Civil», IV, 27 ss; H. Hubmann — «Das Recht des Schopperischen Geites, cit. pelo Prof. Oliveira Ascensão, in «Direito Autoral», 317) quer se considere como um conjunto de direitos autónomos prevalecendo, em alguns casos, os direitos patrimoniais e noutros os pessoais ou, até, pessoalíssimos, independentes, mas complementares (cf. Dr. Luís Francisco Rebelo, in «Visita Guiada ao Mundo do Direito de Autor», 44). E ainda, na linha do Prof. Oliveira Ascensão (ob. cit. 331) e do Dr. Alberto de Sá e Mello («O Direito Pessoal de Autor no Ordenamento Jurídico Português», 38, este embora com algumas reservas) a uma concepção pluralista que encontra «não apenas um direito pessoal ou moral ou um direito patrimonial com características que os conservam autónomos, como defendem os dualistas, mas um feixe de direitos pessoais e patrimoniais que se revelariam independentes e com características de comportamento distintas perante as várias vicissitudes sofridas pela situação jurídica a que respeita o direito de autor».*

No que respeita ao chamado direito moral, este «mais não é do que o reconhecimento do carácter eminentemente pessoal da criação literária e artística, com todas as consequências que daí derivam em relação à obra intelectual como reflexo do criador e resultado do seu labor criativo». ([3])

Assim, o direito de autor coenvolve direitos exclusivos de carácter patrimonial (disposição, fruição, utilização, reprodução e apresentação ao público com percepção de remuneração) e direitos morais (reivindicação da paternidade e garantia da genuinidade e integridade).

5.3. No plano tributário e com referência à questão de saber o que se deve entender por rendimento da propriedade intelectual, para efeitos do disposto no art. 45º do EBF (que correspondia ao actual art. 56º) o Dr. Nuno Sá Gomes, ressalva os direitos morais ou pessoais do autor e sustenta que «… *parece deverem ser considerados rendimentos sujeitos a tributação, pela categoria b) do Código do IRS, todas as outras receitas dos próprios autores, pessoas singulares, previstas no respectivo código, incluindo as receitas auferidas pela transmissão do direito de propriedade sobre o suporte da obra (…) E serão, igualmente, rendimentos a considerar na tributação, por trabalho independente, as quantias recebidas por efeito da transmissão cessão ou oneração dos direitos de autor «desde que auferidos pelos seus originários, titulares, que sejam pessoas singulares*».([4])

Por sua vez, o Prof. Rui Duarte Morais salienta ([5]) que serão subsumíveis à previsão da alínea c) do n.º 1 do art. 3º do CIRS «*os rendimentos resultantes da cedência de direitos de autor e direitos conexos, quando o cedente seja o titular originário (o autor). A estes direitos se pretende referir o legislador fiscal com a referência, porventura menos feliz, a "propriedade intelectual". Internacionalmente, é corrente o uso da expressão copyright para os designar.*

Classicamente, obras protegidas seriam criações do espírito humano nos domínios literário, artístico e científico. Hoje, avultam, em termos de importância económica, outras criações - cuja protecção se procura lograr dentro dos quadros do direito de autor -, em especial no domínio da informática (software) e, também, os chamados direitos conexos (direitos dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores fonográficos e videográficos e dos organismos de radiodifusão sonora ou visual).» ([6])

Não devendo, ainda, esquecer-se que também a inicial redacção do art. 56º do EBF arrancava da distinção entre obras literárias e não literárias, nestas últimas se incluindo as de arte e científicas, sendo certo, contudo, que, de acordo com o que se dispunha à data dos factos, também às obras não literárias seria aplicável o benefício em questão se os rendimentos auferidos fossem provenientes da "propriedade" dos mesmos.

E é, precisamente, com a disposição da alínea c) do n.º 1 do art. 3º do CIRS que se articula o n.º 1 do art. 56º do EBF.

5.4. Ora, volvendo ao caso dos autos, tendo em conta também as disposições constantes do CDADC, sempre relevará, para integrar aquela previsão de «propriedade», a válida titularidade (cfr. o disposto no n.º 1 do art. 14º do CDADC) convencionada na Cláusula 8ª do contrato, a favor do INFARMED (cfr. alínea A) do Probatório), o que nem sequer se questiona [aliás, por um lado, o presente recurso de revista nem admitiria tal questionamento factual e, por outro lado, é a própria recorrente que alega – cfr. Conclusão 14ª - que se trata de "obra de encomenda" e que - cfr. Conclusões 7ª e 8ª - a actividade prosseguida ao abrigo daquele contrato resulta na elaboração de pareceres técnico-científicos para o INFARMED (incluindo os que elabora como membro da Comissão Técnica do Medicamento e os que elabora para a Agência Europeia de Avaliação do Medicamento, pagos também pelo INFARMED), nos termos do mesmo contrato e ficando a pertencer-lhe a respectiva titularidade].

Ou seja, trata-se, como bem refere a sentença, de pareceres que, enquadrando-se até no cumprimento dos procedimentos comunitários de autorização e fiscalização de medicamentos de uso humano e veterinário, conforme resulta do disposto nos Regulamentos CEE n.º 2309/93, do Conselho, de 22/07; 65/65/CEE e 75/319/CEE, não são, por isso, fruto da iniciativa e criatividade da recorrente, mas antes resultantes de encomenda por parte do INFARMED, aplicando-se conhecimentos e técnicas já desenvolvidas anteriormente para concluir, a final, favorável ou desfavoravelmente, sobre a aptidão de determinados medicamentos para uso humano e veterinário e correspondendo os rendimentos auferido por tal prestação de serviços – emissão de pareceres – à contrapartida pela prestação daquelas funções de assessoria convencionadas no contrato de avença e não a remuneração da transmissão de direitos de autor. Sendo que a circunstância de a recorrente ser a autora dos pareceres não determina, só por si, o afastamento do mais que foi convencionado entre a recorrente e o INFARMED quanto à contrapartida remuneratória pela prestação de funções de assessoria técnica, formação, investigação e desenvolvimento na área da farmacotoxilogia, como também não determina a conclusão de que os rendimentos auferidos pela recorrente por via do contrato de avença substanciam remuneração por transmissão, cedência ou oneração do conteúdo patrimonial dos respectivos direitos de autor.

Não procedendo, portanto esta alegação (cfr. Conclusões 15ª e ss.) no sentido de que os rendimentos questionados são direitos de autor, subsumidos ao benefício fiscal inerente constante do art. 56º do EBF (redacção à data).

E por outro lado, tendo sido através dos próprios elementos substanciados no contrato que a AT considerou a tributação dos rendimentos e procedeu à impugnada correcção de rendimentos e não se vendo que tenha ocorrido violação das regras atinentes ao ónus da prova e ao valor das provas (arts. 74º n.º 1 e 76º da LGT) igualmente terá de se concluir que ficaram salvaguardados os princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça, equidade e boa fé, que a recorrente invoca agora como tendo sido violados.

Improcedem, portanto, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto — Isabel Marques da Silva.*

([1]) Constituição da República Portuguesa Anotada, I Vol., 4ª edição revista., 2007, anotação I ao art. 42º, pp. 620/621.

([2]) Direitos intelectuais – Propriedade ou exclusivo, Themis, ano IX, n.º 15 (2008), pág. 138).

([3]) Cfr. o supra mencionado aresto do STJ, que, nesta parte, transcreve o acórdão do mesmo STJ, de 1/7/2008, Revista n.º 1920/08.

([4]) Benefícios fiscais aos rendimentos provenientes da propriedade artística e literária, Parecer de 31/10/1989, in CTF n.º 358, Abril-Junho de 1990, pp. 365/391.

([5]) Sobre o IRS, 2ª edição, Almedina, pp. 82/83.

([6]) Também André Salgado de Matos (in Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) - Anotado, 1ª edição, 1999, anotação 3 ao art. 3º, p. 97) reportando-se, embora, à inicial redacção do art. 3º do CIRS, refere que apesar

de parecer que o legislador fiscal pretendeu abstrair de qualquer outra concepção de propriedade intelectual, construindo um conceito específico para efeitos tributários, a sua preocupação foi desnecessária pois já existe um conceito doutrinal amplo de propriedade intelectual que abrange, para além do direito de autor e direitos conexos, os direitos da propriedade industrial: «O direito de autor abrange direitos de carácter patrimonial e os chamados direitos morais de autor. Para o direito fiscal, só interessam, obviamente, os primeiros. Trata-se de direitos de exclusivo sobre a disposição e fruição e disposição da sua obra, abrangendo a possibilidade de a sua fruição ou utilização serem autorizadas ou cedidas a terceiro (art. 10º DL 63/85, 14/3). O titular do direito de autor é, salvo disposição em contrário, o criador intelectual da obra literária ou artística (art. 12º DL 63/85, 14/3) que, contudo, pode alienálo, onerá-lo ou cedê-lo (art. 44º DL 63/85, 14/3). São os rendimentos decorrentes desses actos de disposição pelo titular originário que são tributados nesta categoria. Os chamados direitos conexos com o direito de autor são os direitos dos intérpretes ou executantes, dos produtores de fonogramas e de videogramas e dos organismos de radiodifusão (art. 181º DL 63/85, 14/3), protegidos em termos menos intensos do que o direito de autor, que podem gerar rendimentos em situações similares às do direito de autor.»

Acórdão de 1 de Outubro 2014.

Assunto:

Caducidade do Direito à Liquidação. Investigação Criminal.

Sumário:

I — A contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar tributos nos termos do art. 45º, n.º 5, da LGT, só ocorre se o acto tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos.

II — Não se encontrando fixados nos autos os concretos factos que motivaram a liquidação oficiosa impugnada, nem aqueles que são alvo da investigação criminal a que alude o probatório, detecta-se na sentença um deficit instrutório que importa colmatar para decidir a questão da caducidade da liquidação face ao que dispõe o art. 45º, n.º 5, da LGT.

III — Não dispondo o STA de base factual para decidir o recurso jurisdicional, torna-se essencial que os autos baixem ao tribunal "a quo" para fixação do quadro factual suficiente para o julgamento da causa.

Processo n.º 178/14-30.
Recorrente: A……, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

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

1. A…….., LDA, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação oficiosa de IRC relativa ao exercício de 2003, no montante de € 55.225,05.

1.1. Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

a) - A recorrente reagiu contra o acto de liquidação de IRC relativo ao ano de *2003* mediante a instauração da impugnação judicial onde foi proferida a decisão ora recorrida, invocando, a caducidade do direito à liquidação do imposto. Efectivamente,

b) - A caducidade do direito à liquidação de imposto constituiu vício do acto tributário da liquidação gerador da anulabilidade e constitui fundamento de impugnação judicial por ilegalidade, nos termos do art. 99º do CPPT, razão pela qual veio a impugnante, ora recorrente, recorrer a tal procedimento requerendo que fosse reconhecido e declarado que na data em que a Administração Tributária procedeu à liquidação do imposto (IRC) relativo ao período em apreciação (2003), no montante de € 55,225,05, já há muito tinha ocorrido a caducidade do direito (mais concretamente em **31.12.2007**), mostrando-se, pois, impossível proceder à notificação da recorrente no prazo consignado na lei (cfr. n.º 1 do art. 45º e art. 46º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária) e o art. 93º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e, em consequência, que fosse declarada a anulação da liquidação de IRC de 2003, com os pertinentes efeitos de extinção relativamente à execução fiscal entretanto instaurada;

c) - Resulta do n.º 1 do art. 45º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária) que "**O direito *de liquidar* os *tributos caduca* se a *liquidação* não for *validamente notificada* ao *contribuinte* no prazo de *quatro anos, aquando a lei* não *fixar outro***.";

d) - Por seu turno, o art. 93º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas sob o título "*Caducidade do direito à liquidação*", dispõe que *"**A liquidação do IRC, ainda que adicional, só pode efectuar-se nos prazos e termos previstos nos artigos 45º e 46º da lei geral tributária**.";*

e) - Considerando a remissão deste último normativo para os prazos da Lei Geral Tributária, interessa ter presente o disposto no n.º 4 do art. 45º deste diploma, por ser o que aqui interessa: ***«O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do* termo do *ano* em *que* se *verificou* o *facto tributário* e, *nos impostos de obrigação única, a partir da data em que* o *facto tributário ocorreu»***.

f) - Contra a recorrente foi instaurado pela Direcção de Finanças de Lisboa - Inspecção Tributária, um processo de Inspecção Externa, que teve por objecto e nomeadamente, por ser o que aqui releva, o IRC do ano 2003, conforme decorre da Ordem de Serviço n.º 200801459 de 17-06-2009;

g) - O Relatório de Inspecção Tributária que determinou a liquidação de imposto, apenas em 11.11.2009 foi noticiado à impugnante, ora recorrente, nos termos que melhor decorrem da notificação que se juntou como Doc. n.º 4 à petição inicial e que nesta sede se dá por integralmente reproduzido;

h) - Decorre do n.º 1 do art. 46º da Lei Geral Tributária que **"O *prazo de caducidade suspende-se com a* notificação ao contribuinte nos termos *legais, da ordem de serviço ou despacho ou despacho no início de acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse* efeito, *contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação*.";**

i) - Salvo melhor entendimento ou erro de contagem (que se admite por mera hipótese e sem conceder) o direito da Administração Tributária liquidar o tributo em causa (IRC/2004) **caducou em 31.12.2007**.

k) - Em 05-11-2009, foi exarado o Parecer no Relatório de Inspecção aludido em D) dos factos provados, no qual, confirmando-se as correcções propostas, em sede de IVA e IRC relativas aos exercícios de 2003 e 2004, de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal conforme consta dos capítulos III e IX do Relatório de Inspecção Tributária *(...),* concluiu que as infracções cometidas indiciavam a prática dos crimes de fraude qualificada e abuso de confiança previstos nos artigos 104.º e 105.º ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias e de contra ordenações fiscais punidas pelo artigo 114.º do mesmo diploma legal.

j) - Em 09-11-2009 foi exarado o Despacho do Chefe de Divisão (por delegação do Director de Finanças) no Relatório de Inspecção Tributária, dando concordância ao parecer e determinou a adopção de procedimentos subsequentes adequados (cfr. alínea E) dos factos provados)

l) -Na ausência de outros elementos de prova produzidos pela Dgmª Representante da Fazenda Pública sobre a data precisa a partir da qual, os factos tributários objecto da impugnação judicial passaram a ser directamente investigados no âmbito dos autos de inquérito, uma vez que, estes comportam várias dezenas de intervenientes enquanto alegados suspeitos de utilização de "facturação falsa", é forçoso concluir que tal data remonta a 17.06.2009, data Ordem de Serviço n.º 200801459, que determinou o inicio da acção inspectiva desencadeado à recorrente.

m) -E, na data do início da investigação/inspecção destes factos tributários já tinha ocorrido **a caducidade do direito à liquidação do imposto.**

n) -A infirmação, de forma inequívoca da conclusão de que a investigação dos factos tributários em causa nos presentes autos teve o seu início, no aludido processo de inquérito, e no que à recorrente concerne, quando já tinha ocorrido *a* caducidade do acto de liquidação do imposto, caberia à Dgmª Representante da Fazenda Pública, pelo que, e não tendo esta procedido a tal demonstração, não obstante a recorrente o ter expressamente requerido, em sede da impugnação judicial, deveria o tribunal a *quo* retirar as pertinentes consequências, reconhecendo a verificação da alegada caducidade

o) -Até porque, a ora recorrente, só viria a ser constituída arguida no âmbito daqueles autos de inquérito, muito tempo depois de ocorrido a caducidade do direito à liquidação do imposto.

O tribunal a *quo* ao decidir como decidiu e ao não reconhecer verificada a arguida caducidade do direito à liquidação do IRC de 2003, fez uma errada interpretação e aplicação dos n.º 1 do art. 45º e art. 46º do Decreto-Lei n.º 396/98 de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária), e o art. 93º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aos factos, impondo-se a sua revogação, com o que será feita, JUSTIÇA!

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu douto parecer no sentido de que a sentença recorrida devia ser revogada e os autos deviam baixar à 1ª instância para ampliação da matéria de facto, argumentando o seguinte:

«*1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 95 e seguintes, que julgou improcedente o pedido de anulação da liquidação adicional de IRC do ano de 2003, com base na caducidade do*

direito de liquidação, invocando a Recorrente erro de julgamento, por errada interpretação e aplicação das disposições dos artigos 45º, n.º 1, e 46º da Lei Geral Tributária, e 93º do CIRC.

Para o efeito alega a Recorrente que à data do início da acção inspetiva já havia caducado o direito de liquidação, por o mesmo ter ocorrido em 31/12/2007, já que no decurso do prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do artigo 45º da LGT não ocorreu qualquer facto interruptivo ou suspensivo.

2. Para se decidir pela improcedência da acção deram-se como assentes na sentença recorrida os seguintes factos com pertinência para apreciação da questão da caducidade do direito de liquidação: (...)

Perante tal factualidade, considerou o Mmº Juiz "a quo" que, atento o disposto no n.º 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária, introduzido pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, e aplicável ao prazo de caducidade relativo ao IRC de 2003 em curso, entendimento apoiado no acórdão do STA de 02/07/2008 (rec. n.º 343/08), o prazo de caducidade ainda não havia decorrido à data da notificação da liquidação, uma vez que nessa altura o processo de inquérito ainda se encontrava pendente e o prazo só termina um ano após o seu arquivamento ou o trânsito em julgado da sentença.

Afigura-se-nos, contudo, que a sentença recorrida padece do vício de insuficiência da matéria de facto para concluir no sentido do não decurso do prazo de caducidade, por aplicação do disposto no n.º 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária.

Com efeito, para tal ocorrer tem que haver uma correspondência entre os factos objecto de investigação no processo-crime e os factos que constituíram fundamento para as correcções que deram origem à liquidação adicional.

Ora, não se alcança da matéria dada como assente na sentença recorrida qual a factualidade subjacente às correcções realizadas pela Administração tributária, já que apenas consta do ponto d) do probatório que, no âmbito de uma acção inspectiva que abrangeu IVA e IRC dos anos de 2003 e 2004, foram efectuadas «correcções de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal conforme consta dos capítulos III e IX do relatório de inspecção tributária».

E por outro lado para aferir se tais correcções estão relacionadas com a matéria objecto de investigação no processo-crime importa igualmente precisar quais os factos em causa, o que não foi levado ao probatório, uma vez que do mesmo apenas consta que «estão a ser objecto de investigação factos relacionados com a utilização de facturação falsa», o que temos que concluir é muito vago.

Entendemos, assim, que para se conhecer das questões suscitadas no recurso, mostra-se necessário ampliar a matéria de facto, motivo pelo qual entendemos que a sentença recorrida deve ser revogada e determinar-se a baixa do processo à 1ª instância para esse efeito.».

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Na sentença recorrida julgaram-se como provados os seguintes factos:

A) Em 21-10-2003, foi instaurado o processo de inquérito n.º 1596/03.OJFLSB, contra vários arguidos, entre os quais, a ora impugnante (facto que se extrai da informação de fls. 219/222 do processo administrativo em apenso);

B) A IMPUGNANTE, A……, LDA, foi sujeita a uma Inspecção, conforme decorre da Ordem de Serviço n.º 200801618 de 17-06-2009 (cf. fls. 9-a] do processo administrativo em apenso);

C) A inspecção identificada na alínea que antecede, teve o seu términus a 30-09-2009 (cf fls. 9.-b] do processo administrativo em apenso);

D) Em 5-11-2009, foi exarado o seguinte Parecer no Relatório de Inspecção:

"Visto. Confirmo as correcções propostas, em sede de IVA e IRC relativas aos exercícios de 2003 e 2004, de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal conforme consta dos capítulos III e IX do Relatório de Inspecção Tributária (...)

As infracções cometidas indiciam a prática dos crimes de fraude qualificada e abuso de confiança previstos nos artigos 104º e 105º ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias e de contra ordenações fiscais punidas pelo artigo 114º do mesmo diploma legal. (...)"- (cf. fls. 11 do processo administrativo em apenso).

E) Em 9-11-2009 foi exarado o Despacho do Chefe de Divisão (por delegação do Director de Finanças) no Relatório de Inspecção Tributária, com o seguinte conteúdo:

"Concordo.

Confirmo nos termos que vêm propostos à margem.

Procedimentos subsequentes adequados." – (cf. fls. 11 do processo administrativo em apenso).

F) A Liquidação de IRC do ano de 2003 foi emitida a 16-11-2009 e notificada à Impugnante a 14-12-2009 (conforme informação que se extrai de fls. 9-b] do Processo Administrativo em apenso e fls. 19 dos autos);

G) Em 15-3-2010 deu entrada a presente acção neste Tribunal (cf. fls. 1 dos autos);

H) Pela Direcção de Finanças de Lisboa, foi emitido um fax com o seguinte conteúdo "Conforme combinado telefonicamente, e em resposta ao V/Ofício n.º 1835 de 30-08-2010 dirigido à Divisão de Processos Criminais Fiscais da DF de Lisboa, informa-se o seguinte:

1. A firma A…… Lda, NIPC …… (na qualidade de Utilizadora de facturas presumivelmente falsas) e a firma B……, Lda, NIPC …….. (na qualidade de emitente

dessas mesmas facturas) fazem ambas parte do Processo de Inquérito n.º 1596/03.OJFLSB da Polícia Judiciária, relativamente ao IRC e IVA dos anos de 2003 e 2004;

2. *O referido Processo de Inquérito n.º 1596/O3.OJFLSB da Polícia Judiciária - que inclui igualmente a firma C……, Lda, NIPC …….. (como emitente e utilizador de facturas presumivelmente falsas e/ou não correspondentes a transacções reais) foi instaurado em 21.10.2003, não se encontrando ainda concluído"* – (cf. informação que se extrai de fls. 219/222 do processo administrativo em apenso);

I) Em 09-09-2011 foi emitido um fax pela Polícia Judiciária - Unidade Nacional de Combate à Corrupção dirigido à Direcção de Finanças de Santarém com o seguinte conteúdo:

"Em resposta ao V/ Ofício, informa-se que a A……., Lda é interveniente no processo em referência (NUIPC: 1596/03.OJFLSB), recaindo sobre a mesma suspeitas de utilização de \|facturação falsa", durante o período compreendido entre 2003 e 2004. Mais se informa que o inquérito em apreço foi instaurado no ano de 2003." - (Cf fls. 66 dos autos).

3. Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que a ora Recorrente deduziu contra o acto de liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2003, impugnação que teve por fundamento a falta de notificação dessa liquidação no prazo de caducidade.

A sentença recorrida julgou a impugnação improcedente com a seguinte argumentação:

«No caso em apreço, estamos perante um tributo de IRC do ano de 2003, que tratando-se de um imposto periódico, o prazo de caducidade da liquidação conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, o que que significa que, é o dia 1-1-2004 que marca o início do prazo em apreço, o que acarreta desde logo concluir que a Administração Tributária tinha de proceder à sua liquidação e notifica-la até 31-12-2007, de acordo com o regime estabelecido no art. 45º nºs 1 e 4 da LGT (seguindo a jurisprudência, inter alia, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 30-10-2012, Proc. n.º 03956/10).

Sucede porem que, conforme resulta do probatório, a referida liquidação só foi notificada à Impugnante a 14-12-2009, pelo que cumpre analisar se ocorreu alguma causa de suspensão ou interrupção do respectivo prazo de caducidade.

O sobredito art. 46º, n.º 1, da LGT dispõe que o prazo de caducidade se suspende com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.

Efectivamente, resulta do recorte probatório, que a Impugnante foi inspecionada em 2009, depois de ter ocorrido o prazo limite de caducidade para a liquidação, que como se referiu ocorreu a 31-12-2007.

Acontece que, por força da Lei n.º 60-A/2005, de 30-12-2005, que entrou em vigor a 1-1-2006, foi aditado um novo n.º 5 ao citado artigo 45º da LGT, o qual dispõe, como se referiu, que sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 desse normativo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

Destarte, tendo em conta que o n.º 5 do artigo 45º da LGT é aplicável aos prazos de caducidade em curso à data da entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005 (neste particular, sufragamos o entendimento vertido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2-7-2008, Proc. 343/08), e resultando dos autos que o processo de inquérito contra a ora Impugnante foi instaurado em 21-10-2003, e que em 2011 ainda não tinha tido desfecho (cf. decorre das alíneas H) e I) do probatório), é evidente que à data em que aquela liquidação foi emitida e notificada - 14-12-2009 - (cf. resulta da alínea F) do probatório) não tinha ocorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação do referido tributo, pelo simples facto de, a partir de 1-1-2006 (data da entrada em vigor do art. 45º, n.º 5, da LGT), ter entrado em vigor uma causa de suspensão daquele prazo: a instauração de inquérito criminal.

(…)».

É contra o assim decidido que se insurge a Impugnante, ora Recorrente, defendendo que não se mostra averiguada e estabelecida a identidade entre os factos investigados no inquérito criminal referido nas alíneas H) e I) do probatório, e os factos que, na sequência do procedimento de inspecção, deram origem à liquidação impugnada, advogando que, nesta circunstância, em 14/12/2009 (data da sua notificação da liquidação), decorrera já o prazo de caducidade do direito de liquidar tal tributo, que se completara em 31/12/2007, Razão por que sustenta que a sentença incorreu em erro de julgamento na interpretação e aplicação das normas contidas nos arts. 45º n.º 1 e 46º da LGT, bem como no art. 93º do CIRC.

Deste modo, a questão que cumpre analisar e decidir neste recurso consiste em saber se a sentença errou ao julgar que a notificação da liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2003 ocorreu antes do decurso do prazo de caducidade do direito de liquidar esse tributo, atenta a pendência do processo de inquérito n.º 1596/03.OJFLSB.

Ora, como muito bem deixou explicado o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no douto parecer acima referido - cuja argumentação não resistimos a seguir e a transcrever em face da sua clareza, justeza e rigor - a contagem do prazo de caducidade nos termos do 45º, n.º 5, da LGT só ocorre se a liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos, e, no caso vertente, não se alcança da matéria dada como assente na sentença recorrida qual a factualidade subjacente às correcções realizadas pela administração tributária, já que apenas consta do ponto d) do probatório que, no âmbito de uma acção inspectiva que abrangeu IVA e IRC dos anos de 2003 e 2004, foram efectuadas "correcções de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal conforme consta dos capítulos III e IX do relatório de inspecção tributária", sendo que para aferir se tais correcções estão relacionadas com a matéria objecto de investigação no processo-crime importa igualmente precisar quais os factos em causa, o que não foi levado ao probatório, uma vez que do mesmo apenas consta que "estão a ser objecto de investigação factos relacionados com a utilização de facturação falsa", o que é, claramente, muito vago.

Razão por que também não podemos deixar de concluir que, não se encontrando fixados nos autos os concretos factos que motivaram a liquidação oficiosa em causa, nem aqueles que são alvo da investigação criminal a que alude o probatório, se detecta na sentença recorrida um deficit instrutório que importa colmatar para enfrentar e decidir a enunciada questão da caducidade da liquidação, face ao que dispõe o art. 45º, n.º 5, da LGT.

Neste contexto, e considerando que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o STA, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – torna-se essencial que o tribunal "*a quo*" amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa.

Termos em que se impõe revogar, ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 682º do CPC, a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para que decida a questão colocada após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes — Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Requisitos.

Sumário:

I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150º do CPTA só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

II — Não pode ser admitido o recurso de revista se as questões que a recorrente coloca não têm virtualidade, na perspectiva jurídica ou de repercussão social, para transcender o caso em apreço. E também não se visiona na apreciação feita pelo tribunal recorrido qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável que imponha a admissão da revista como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 348/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A……., SA.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que concedeu provimento ao recurso que a sociedade A……., S.A., interpôs da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgara improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1994.

1.1. Terminou as alegações do recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A) Quanto à questão de saber, face ao anterior n.º 5 do art. 98º, actual art. 123º n.º 4 do CIRC, como deve ser contado o prazo de 10 anos para guardar os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte, designadamente em situações de apuramento de mais ou menos-valias fiscais, bem como a questão de saber como se determina o custo histórico, isto é, se o mesmo incorpora, ou não, o valor de reavaliação do imóvel para efeitos de apuramento dessa mesma mais ou menos-valia fiscal, verificam-se os requisitos que justificam a admissão do presente recurso de revista.

B) Uma vez que tais questões assumem relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica em si, mas também pelo facto de se mostrar assaz pertinente que o órgão de cúpula da justiça administrativa tributária se pronuncie, de forma uniforme sobre a matéria, uma vez que o Acórdão ora recorrido também citou um Acórdão de 2006 do STA, relativamente à questão da obrigação de o contribuinte guardar os livros de contabilidade e os registos das operações económicas que efectua, que, salvo o devido respeito, não se pode considerar como jurisprudência consolidada, sendo necessária a intervenção desse STA, a fim de ser julgada, definitivamente e de forma uniforme, em julgamento ampliado de revista, a questão da contagem do prazo de 10 anos para o contribuinte guardar tais elementos.

D) Ao que acresce que a questão de saber qual deve ser considerado o valor de aquisição do imóvel quando no mesmo foram efectuadas benfeitorias e o mesmo foi reavaliado, é uma questão que importa a um leque alargado de interessados, assaz pertinente e que carece da intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa tributária se pronuncie, de forma uniforme sobre a matéria.

E) Até porque ainda não houve sobre tais questões uma interpretação uniforme por parte das instâncias que foram chamadas a apreciar e a decidir as mesmas, o que reflecte o facto de estar em causa uma matéria de interpretação jurídica assaz complexa com diferentes e contraditórias perspectivas na sua análise e nas operações exegéticas efectuadas com vista à decisão do caso.

F) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria de natureza jurídica complexa, acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação das normas legais relativas aos pressupostos de apuramento das mais ou menos-valias, bem como, da repartição do ónus da prova para efeitos de determinação do custo histórico do imóvel, sendo certo, igualmente, que só com a intervenção do STA se assegura a boa aplicação da justiça no caso concreto, uma futura e necessária uniformidade de procedimentos sobre a matéria e se repara a existência de um erro grosseiro na interpretação e aplicação do direito.

G) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação dos então artigos 98º n.º 5 e art. 43º do CIRC, na redacção à data aplicável aos factos, pelo que, não se deve manter.

H) A questão em causa nos autos reconduz-se a saber se, para efeitos de determinação do valor de aquisição relevante para efeitos de cálculo da mais-valia, o valor a ter em conta seria o valor do bem reavaliado em 1964, tese defendida pela então impugnante e ora recorrida, ou o valor constante das escrituras de aquisição do bem actualizado segundo os coeficientes de desvalorização da moeda, tese propugnada pela AT.

I) Acresce que, muito embora a então impugnante entenda que o valor do bem a ter em conta seja o valor do bem reavaliado em 1964, esta não apresentou documentos comprovativos das benfeitorias realizadas no imóvel, tendo considerado o Acórdão recorrido que a mesma estava desonerada do ónus de prova do valor das mesmas por já terem decorrido mais de 10 anos, prazo limite de guarda dos livros de contabilidade, registos auxiliares e documentos de suporte.

J) Ora, quanto ao valor do bem que deve contar para apuramento da mais ou menos-valia fiscal, o CIRC adoptou o princípio do custo histórico, tal como definido pelo então POC.

K) Donde, o valor de aquisição histórico, tal como definido no POC, é o valor efectivamente pago e não o valor de mercado ou outro, a que a dada altura o bem foi reavaliado na contabilidade, designadamente com a Portaria n.º 20258.

L) Assim, o valor do bem reavaliado, independentemente do diploma legal ao abrigo do qual foi efectuada a reavaliação nunca relevou, quer à luz do anterior CIMV quer à luz do CIRC, para efeitos de apuramento da mais ou menos-valia fiscal. Como se refere, e bem, na sentença de 1ª Instância "o valor resultante da reavaliação efectuada nos termos da portaria n.º 20258 de 28/12/63 aí referida, apenas releva para efeitos de determinação da taxa máxima de amortização pretendida."

M) Por outro lado, pretende a então impugnante e ora recorrida, não obstante não possuir os documentos que o comprovem, que o valor a atender para efeitos do apuramento da mais ou menos-valia fiscal é o valor declarado pela mesma na declaração Mod. 22, que incorpora o valor de benfeitorias realizadas no imóvel e ainda a reavaliação efectuada em 1964.

N) Ora, a declaração em causa diz respeito ao ano de 1994, sendo este o ano que importa controlar por parte da AT. E o único elemento para comprovar o valor indicado pelo contribuinte e que este apresentou foram as escrituras de aquisição do imóvel.

O) Pelo que os documentos de suporte, referidos no então n.º 5 do art. 98º do CIRC, devem ser os referentes aos factos que estão, no caso, na base do apuramento da mais ou menos-valia fiscal, devendo estes ser guardados pelo prazo de 10 anos a partir do momento da ocorrência do facto fiscal, isto é, da realização da mais ou menos-valia fiscal, pois é esta que consta da declaração Mod. 22 e é esta que se pretende controlar.

P) Assim, se a então impugnante não comprova o valor de aquisição por si indicado, que exponenciou o valor de aquisição constante das escrituras corrigido com o coeficiente de desvalorização da moeda, está claramente posto em causa o valor contabilístico indicado pelo contribuinte, pelo que, tendo a AT demonstrado a incorrecção desse mesmo valor, que é, note-se o valor de aquisição que releva para efeitos de apuramento da mais ou menos-valia fiscal, devia o Acórdão recorrido, salvo o devido respeito, ter considerado que a então recorrente nunca estaria desonerada do dever de provar o valor de aquisição contabilístico do imóvel.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

A) A Recorrente apresentou o presente recurso de revista ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, sendo que como resulta do referido preceito legal, o recurso de revista reveste a natureza de um recurso extraordinário e de excecional aplicação, uma vez que a sua admissão depende de rigorosos e apertados critérios objetivos, expressamente delimitados pelo legislador, de forma a impedir a massificação da sua utilização, com o consequente desvirtuamento da sua natureza excecional;

B) Na ótica da ora Recorrida não estão verificados no caso em apreço os pressupostos plasmados nos artigos 150º número 1 e número 2, para interposição de recurso de revista excecional da decisão do TCA Sul proferida nos presentes autos;

C) A admissão do recurso terá lugar, designadamente, quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e se suscitem fundadas dúvidas — por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios — tornando-se objetivamente útil a intervenção do STA -, ou quando esteja em causa uma decisão ostensivamente errada, absurda ou insustentável do ponto de vista jurídico;

D) O recurso de revista reveste a natureza de um recurso extraordinário e de excecional aplicação, uma vez que a sua admissão depende de rigorosos e apertados critérios objetivos, expressamente delimitados pelo legislador, de forma a impedir a massificação da sua utilização, com o consequente desvirtuamento da sua natureza excecional;

E) Das alegações da ora Recorrente não resulta qualquer questão jurídica de interesse superior que revista elevada importância social ou jurídica, sendo óbvio que estamos perante uma situação de tal forma particular que a sua possível extrapolação para outras situações se afigura impossível;

F) A questão controvertida prende-se com a aceitação do valor de reavaliação de um bem imóvel adquirido em 1930 ao abrigo da Portaria 20258, bem como determinar se os sujeitos passivos estão legalmente obrigados a manter a documentação de suporte para além do prazo legal de 10 anos;

G) A especificidade do tema faz aliás com que inexistam quaisquer divergências sérias doutrinais ou jurisprudenciais que cumpra resolver através do presente recurso, sendo aliás que a questão do prazo de conservação dos documentos já foi objeto de apreciação por parte deste Venerando Tribunal, desconhecendo-se qualquer decisão que contrarie a jurisprudência então firmada;

H) A complexidade jurídica jamais poderá ser aferida com base na discordância entre instâncias, mas sim no interesse geral da revista para a melhor interpretação e aplicação do direito numa questão passível de aplicação genérica a outros casos em que se imponha a intervenção "unificadora" do Supremo Tribunal Administrativo;

I) Importa também referir que a questão do prazo legal de manutenção da documentação contabilística e demais elementos de suporte das declarações dos contribuintes já se encontra na presente data amplamente tratada pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, sendo unanimemente

reconhecida a sua relevância para efeitos de delimitação da extensão das obrigações declarativas dos contribuintes (acórdão STA, de 08.11.2006, processo n.º 244/06, Acórdão do STA recurso n.º 26614, de 08.05.2002);

J) Do que se trata para a Recorrente é que estamos perante um erro de julgamento, contudo, este não é sindicável por via do recurso de revista, a não ser que a questão seja de especial complexidade e a intervenção do Supremo possa contribuir para a melhor interpretação do direito em situações de especial relevância social e/ou jurídica, o que não é manifestamente o caso em apreço;

K) Termos em que se requer a este Venerando Tribunal que o presente recurso de revista seja julgado improcedente por manifesta falta de preenchimento dos requisitos legais previstos no artigo 150.º do CPTA, o que determinará a confirmação da decisão ora recorrida, tudo com as devidas consequências legais;

L) Chegados a este ponto e ainda que se entenda que o presente recurso de revista é admissível face ao disposto no artigo 150º do CPTA, o que se invoca sem conceder face ao acima exposto, sempre importará referir que a posição ora defendida pela Recorrente quanto à alegada violação dos artigos 98º e 43º do CIRC não tem qualquer suporte legal, devendo ser considerado improcedente o presente recurso e definitivamente anulada a correção ora sindicada e a liquidação de IRC 1994 na respetiva proporção;

M) A questão determinante consiste em determinar qual o valor de aquisição relevante para efeitos de cálculo da mais-valia, nos termos dos artigos 42º e 43º do CIRC;

N) Para efeitos de apuramento da menos-valia, a ora Recorrida procedeu à aplicação do coeficiente de correção monetária constante da Portaria n.º 277/94, de 10 de Maio, referente ao exercício de 1930, - 110,18 - ao valor líquido do terreno, do qual resultou, no exercício de 1994, a menos-valia fiscal no montante melhor identificado nos presentes autos;

O) A necessidade de considerar enquanto valor de aquisição a importância de ESC 22.500.000 e como ano relevante de aquisição o ano de 1964, resulta da diversa legislação aplicável ao caso em apreço, nomeadamente, a reavaliação do imobilizado corpóreo operada por via da Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963;

P) Nos termos do disposto no n.º 3 da referida Portaria, as reavaliações do ativo imobilizado corpóreo não podiam ser efetuadas para valores que excedessem o valor atual real dos bens à data da reavaliação, pelo que o valor reavaliado ao abrigo da Portaria 20258 não correspondia a uma mera atualização monetária do valor de aquisição do imóvel, mas sim à reposição do custo histórico ao valor real do ativo considerando todas as despesas incorridas para colocar o bem em condições de funcionamento;

Q) Face à faculdade concedida pela Portaria 20258, a Recorrida foi dispensada de apresentar os documentos de suporte que titulavam todas as despesas incorridas entre a data de aquisição e o ano de 1964, uma vez que o legislador consagrou a possibilidade de atualização do valor do bem ao seu valor real deduzido das amortizações praticadas;

R) Tendo em conta o n.º 5 do artigo 98º do CIRC, parece inequívoco, que à data da inspeção ao exercício de 1994, a qual ocorreu em 1999, a Recorrida apenas estava legalmente obrigada a possuir registos contabilísticos e documentos de suporte referentes ao exercício de 1989, sendo-lhe legalmente inexigível a apresentação de quaisquer documentos anteriores a essa data;

S) A posição ora defendida pela Recorrente no sentido de que o prazo legal de 10 anos só deverá começar a contar a partir da data da ocorrência do facto tributário padece de qualquer suporte legal, uma vez que não resulta do texto da lei qualquer distinção ou diferentes períodos de contagem do prazo em função da natureza dos factos tributários a que respeitam os documentos, conduzindo a resultados absurdos, pois na ausência de qualquer facto tributário subsequente, os sujeitos passivos estariam eternamente obrigados a manterem a documentação de suporte para titular os valores de aquisição dos bens imóveis;

T) Concretizando: a Administração Tributária não podia exigir - com as consequências pretendidas para a sua não apresentação - os documentos comprovativos das despesas incorridas com a reposição do estado de utilização do imóvel, uma vez que se mostrava ultrapassado o prazo de 10 anos em que a Recorrida tinha que obrigatoriamente conservar os documentos de suporte, sendo que em abono da tese ora propugnada, veja-se o Acórdão do STA proferido pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário no rec. n.º 26614, de 8.05.2002;

U) Por outro lado, a relevância da Portaria 20258 deverá ser analisada em função da ulterior reforma do sistema fiscal operada em 1 de Janeiro de 1965, com a entrada em vigor do Código da Contribuição Industrial, devendo, pois ser analisada no respetivo contexto histórico e com a introdução da tributação de acordo com o lucro real, e com o estabelecimento de obrigações declarativas até à data inexistentes no quadro legal em vigor;

V) Contrariamente ao que sucedeu com toda a legislação subsequente em matéria de reavaliações legais do ativo imobilizado corpóreo publicada após a Portaria 20258, de 28.12.1963, este diploma não procedeu à reavaliação dos ativos com base na aplicação de coeficientes de atualização monetária aos

valores de aquisição dos bens, mas sim com base na reposição do valor atual ou real dos ativos à data da sua reavaliação (veja-se artigo 3º da Portaria);

W) E foi com base no valor real dos bens que a Recorrida procedeu, em 1964, à reavaliação do valor do Imóvel para o valor de Esc. 22.500.000$00, o qual refletia não só os valores de aquisição constantes das respetivas escrituras, como ainda, todas as benfeitorias realizadas para colocar o ativo em estado de utilização;

X) O valor declarado pela Recorrida corresponde ao valor pelo qual o Imóvel se encontrava registado na sua contabilidade desde 1964, o qual corresponderá, precisamente ao valor histórico de aquisição e das benfeitorias realizadas até 1964, o que permitiu apurar o valor real e atual do bem à data da sua reavaliação ao abrigo da Portaria 20258;

Y) A Portaria 20258 destinou-se a permitir atualizar o custo histórico de aquisição dos ativos corpóreos, permitindo a cristalização dos valores de aquisição para efeitos de contribuição industrial e imposto de mais-valia, pelo que não poderá deixar de ser considerado, na ausência de outros elementos de prova — os quais como vimos são legalmente inexigíveis - como sendo o valor de aquisição fiscalmente relevante para efeitos do apuramento da mais-valia fiscal resultante da expropriação em 1994 do Imóvel da Recorrida, sob pena de violação dos princípios da justiça, da tributação segundo o lucro real, e dos artigos 42º, 43º e 98º do CIRC, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente para efeitos de improcedência do presente recurso;

Z) Em face do exposto, deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, confirmando-se integralmente o acórdão ora recorrido, devendo em consequência ser anulada parcialmente a liquidação ora sindicada, nos exatos termos determinados pelo acórdão do Venerando TCA Sul, tudo com as devidas consequências legais.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, por não se verificarem os respectivos pressupostos legais, argumentando, em suma, o seguinte:

«*(...) a decisão do aresto assenta em particularidades muito especiais, o que desde logo restringe significativamente a capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular, e que contraria o que é invocado pela Recorrente.*

Por outro lado o facto de a reavaliação do imóvel efectuada ao abrigo da Portaria 20.258 de 28/12/1963 ter assumido contornos muitos específicos e relacionados com a referida Reforma Fiscal, não permite que uma eventual decisão tomada em formação ampliada possa fixar jurisprudência sobre a questão de «saber como se determina o custo histórico, isto é, se o mesmo incorpora, ou não, o valor de reavaliação do imóvel, para efeitos de apuramento dessa mesma mais ou menos-valia fiscal», como conclui a Recorrente.

E por fim, tendo a decisão do TCA Sul tido como suporte a doutrina do Pleno deste STA, não se alcança em que termos, com a intervenção deste tribunal em sede de recurso de revista, se assegura a boa aplicação da justiça no caso concreto ou se repara a existência de um erro grosseiro na interpretação e aplicação do direito.

Entendemos, assim, que não se mostram reunidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista previstos no artigo 150º do CPTA.».

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando *a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for *claramente necessário para uma melhor aplicação do direito* ou se estivermos perante uma questão que pela sua *relevância jurídica ou social se revista de* ***importância fundamental***, sendo que esta importância tem de ser detectada, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo.

Deste modo, e como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, que aqui nos dispensamos de enumerar, a ***relevância jurídica fundamental*** deve ser detectada perante questões de direito (substantivo ou processual) que apresentem especial ou elevada complexidade (seja em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, seja de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, seja da necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos) ou quando a sua análise suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina.

Assim, o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, por não se tratar de um recurso ordinário mas, antes, de uma válvula de segurança do sistema, pelo que a relevância da questão a apreciar há-de emergir de uma especial complexidade das operações exegéticas a efectuar.

Por outro lado, a ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando estiver em causa um caso que apresente contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução desses futuros casos, e se detecte um interesse comunitário significativo na resolução da questão.

Finalmente, a ***clara necessidade*** da revista para uma ***melhor aplicação do direito*** há-de resultar da necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito.

Pelo que a admissão do recurso terá lugar, designadamente, quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e se suscitem sérias e fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes doutrinais ou jurisprudenciais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando-se objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema. Ou quando esteja em causa uma decisão ostensivamente errada ou juridicamente absurda ou insustentável.

Vejamos se tais requisitos se verificam no presente caso, tendo presente que as questões que a recorrente pretende dirimir são a de saber se, para o apuramento das mais-valias fiscais decorrentes da alienação de um imóvel realizada em 1994, há que atender ao valor da sua aquisição (ocorrida em 1930) ou ao valor da sua reavaliação (realizada em 1964), ao abrigo do que dispunha a Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, e se à data da realização das mais-valias (1994) impendia ainda sobre o sujeito passivo o ónus da prova quanto à realização das benfeitorias determinantes da reavaliação operada em 1964, face ao prazo fixado no artigo 98º n.º 5 (actual artigo 123º n.º 4) do CIRC.

O acórdão recorrido, depois de traçar breve resenha da reforma tributária de que emergiram o Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 01/07/1963, e o Código do Imposto de Mais-Valias (CIMV), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 09/07/1965, bem como do contexto da Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, sustentou a seguinte posição:

«Considerando que a tributação em mais-valias dos activos imobilizados se opera a partir da reforma tributária acima referida, mais concretamente a partir da entrada em vigor do CCI e do CIMV, é evidente que a Portaria n.º 20258 não pode ser postergada na solução jurídica do caso em apreço; isto é, dito de outro modo, a mais valia gerada com a venda do imóvel em 1994 não pode partir dos valores de aquisição (de resto realizada em três momentos distintos) mas antes do valor de reavaliação efectuado em 1964.

E esta reavaliação não foi feita «à socapa»! Além de ser permitida e de certo modo imposta pelo quadro legal então vigente, o seu conhecimento pela autoridade fiscal é inquestionável. Por isso, o valor de reavaliação do imóvel não pode ser por esta questionada, já que ao longo dos anos o aceitou como correcto, bem sabendo quais as consequências jurídicas que daí poderiam advir, nomeadamente ao nível do apuramento de mais-valias.

Isto é, a mais valia gerada com a venda do imóvel tem de partir, necessariamente, do valor da reavaliação em 1964 (22.500.000$00), com correcção monetária desde esse ano até ao ano da venda.

Concluiu-se, por isso, que o acto tributário em causa, ao ter optado por diferente metodologia no apuramento da mais-valia fiscal, não está isento de outras ilegalidades para além da falta de fundamentação.

Mas dir-se-á: a recorrente não provou através da exibição dos pertinentes documentos o valor dessa reavaliação, designadamente das benfeitorias que exponenciaram o valor de aquisição.

Só que, como já se referiu, não só a recorrente estava vinculada ao limite do valor real do terreno no momento da reavaliação, como essa reavaliação foi levada ao conhecimento da autoridade fiscal e o respectivo valor não foi por esta questionado, aceitando-o, portanto, como fidedigno. Por outro lado, as normas que obrigam as empresas a conservar a contabilidade, melhor dizendo, os documentos comerciais, durante o prazo de dez anos [art.º 40º do C.Com e artigos 98º n.º 5 (actual 123º n.º 4) do CIRC], servem precisamente para desonerar o contribuinte do ónus de prova em casos em que essa documentação é relevante.

Aliás, como bem refere a recorrente nas suas conclusões, «antes da Reforma Fiscal operada na década de 1960, os contribuintes não estavam legalmente obrigados a possuir registos e documentos de suporte para os seus activos corpóreos - nem para as despesas ou benfeitorias realizadas - sendo,

pois, chocante, que a Administração Tributária, passados que estavam mais de 30 anos sobre a publicação da referida legislação, venha a exigir à Recorrente a reconstituição cabal do valor de aquisição de um imóvel adquirido em 1930»

Como se decidiu no acórdão do STA (pleno da Secção de CT) de 08-11-2006:

I — O prazo para o contribuinte guardar os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte é de dez anos, conforme estabelece o art.º 98º, n.º 5 do CIRC.

II — Não tendo o contribuinte apresentado quaisquer elementos justificativos dos valores considerados como valores de aquisição de imóvel, alegando que já não os possuía «pelo decurso do tempo», não pode a Administração Fiscal concluir que aquele não fez a prova dos elementos que compõem o respectivo valor de aquisição, designadamente daqueles que sejam diferentes do preço propriamente dito e levar em consideração o valor constante da escritura para efeito de cálculo de menos/mais-valias.

III — Pelo que, não tendo a Administração Fiscal feito a demonstração da incorrecção da fixação do valor contabilístico, não é legítimo, uma vez decorrido o prazo a que alude o predito artº 98º, n.º 5, exigir do contribuinte a prova do mesmo.

Em resumo e para concluir: o recurso merece provimento, o que significa revogar a sentença recorrido e anular parcialmente acto tributário impugnado. É que não obstante a constatação de que o acto padece do vício de falta de fundamentação, essa anulação parcial justifica-se pelo princípio do aproveitamento (neste caso parcial) do acto impugnado.

Tendo a recorrente apresentado declaração de substituição, em que procede ao pagamento do imposto devido tendo em conta a contabilização da mais-valia a partir de 1964, nos termos exposto, e através da qual liquidou Esc. 218.866.243$00, a anulação parcial determina o reembolso do diferencial que se vier a apurar. (...)»

Todavia, a Fazenda Pública insiste que as mais-valias são determinadas a partir do valor de aquisição do imóvel em 1930, e que o valor da reavaliação só pode servir para cálculo das mais-valias ante a prova, a produzir pelo sujeito passivo, da efectivação das benfeitorias que conduziram a esse valor. Argumenta que, estando em causa o apuramento de mais/menos-valias fiscais, o prazo de dez anos referido no art. 98º n.º 5 (actual art. 123º n.º 4) do CIRC, deve contar-se da data da realização dessa mais/menos-valia fiscal, motivo por que o acórdão recorrido errou quanto à interpretação e aplicação dos arts. 98º n.º 5 e 43º do CIRC. E, advogando que a matéria em causa assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, sustenta que o recurso de revista deve ser admitido, com vista a uma melhor aplicação e uniformização do direito.

Ora, salvo o devido respeito, as questões colocadas não têm virtualidade, na perspectiva jurídica ou de repercussão social, para transcender o caso em apreço, nem são reveladoras de uma clara necessidade de intervenção do órgão de cúpula da jurisdição para melhor aplicação do direito, de acordo com o entendimento acima exposto.

Com efeito, a análise e resolução dessas questões não revela especial complexidade do ponto de vista intelectual e jurídico, nem reveste relevância superior à comum, já que as operações exegéticas a que houve de proceder não são de particular dificuldade nem requereram, sequer, a necessidade de compatibilização de diversos regimes potencialmente aplicáveis. Acresce que a recorrente não invoca que a doutrina ou jurisprudência se tenha alguma vez pronunciado no sentido que advoga; aliás, a tese perfilhada no acórdão recorrido é, indubitavelmente, uma das soluções plausíveis de direito, conforme decorre do teor do acórdão proferido pelo Pleno desta Secção do STA, que nele se cita.

O que tudo nos leva a concluir no sentido de que tais questões não revestem uma *relevância jurídica fundamental* face à definição que acima deixámos explicitada.

E nem sequer se vislumbra uma *relevância social fundamental* na apreciação das ditas questões, por não se detectar um interesse comunitário significativo nessa apreciação e resolução, dado que os interesses em jogo não ultrapassam os limites do caso concreto.

E porque também não se visiona, na apreciação feita pelo tribunal recorrido, qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável que imponha a admissão da revista como *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, fica afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.

Pelo exposto, e visto que este recurso não pode ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art. 150º do CPTA, o mesmo não irá ser admitido.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Requisitos.

Sumário:

I — O recurso de revista excepcional previsto no art.º 150.º do CPTA só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo.

II — Não pode ser admitido o recurso de revista se a questão colocada tem uma natureza casuística, com contornos particulares no contexto factual e jurídico do caso concreto, reconduzindo-se a matérias que não revelam especial complexidade do ponto de vista intelectual e jurídico, sem impacto ou interesse comunitário significativo, e também não se antevê a necessidade de intervenção do Supremo Tribunal para uma melhor aplicação do direito porque não se visiona na apreciação feita pelo tribunal recorrido qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Processo n.º 349/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……., Lda.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso jurisdicional que interpôs da sentença do TAF de Beja, que, por sua vez, julgara procedente o pedido de anulação de venda de imóvel efectuada em processo de execução fiscal deduzido pela sociedade A……., LDA.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) Quanto à questão de saber se, estando um imóvel que vai ser objecto de venda em processo de execução fiscal totalmente integrado em **Zona de Reserva Ecológica Nacional (REN),** esse facto deve, ou não, ser expressamente mencionado no anúncio que publicite a venda de que vai ser objecto, verificam-se os requisitos que justificam a admissão do presente recurso de revista.

B) Uma vez que tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica em si, por estarem em causa os requisitos da publicitação da venda de imóvel em processo de execução fiscal e os elementos que do anúncio devem constar relativos às características do objecto da venda, mas também pelo facto de se mostrar assaz pertinente que o órgão de cúpula da justiça administrativa tributária se pronuncie, de forma uniforme sobre a matéria, sendo necessária a intervenção do STA a fim de ser julgada, definitivamente e de forma uniforme, em julgamento ampliado de revista, esta questão que tem um leque alargado de interessados, de entre os quais a própria AT que publicita diariamente a venda de imóveis em processos de execução fiscal, alguns dos quais é muito provável que estejam integrados em REN.

D) Ao que acresce que a questão de saber se o facto de não se ter publicitado no anúncio de venda a circunstância do imóvel - prédio rústico - estar integrado em REN pode levar à anulação da venda, passa também pela análise dos pressupostos que podem reconduzir, nos termos do art. 908º do CPC, a essa mesma anulação e passa pela consideração, a nosso ver incorrecta, de que a integração de um imóvel em REN constitui um ónus ou de qualquer forma uma limitação ao uso e fruição do mesmo para efeitos do disposto neste mesmo artigo.

E) Ora essa qualificação, como uma limitação, até quando o próprio Tribunal recorrido admite que o direito de construir não é parte integrante do direito de propriedade reconhecido no art. 62º da CRP, pode consubstanciar, salvo o devido respeito, um erro grosseiro de direito.

F) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria de natureza jurídica complexa, acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação das normas legais relativas, não só aos requisitos da publicitação de um imóvel para venda em processo de execução fiscal, mas também, aos pressupostos que podem levar à anulação da venda por falta desses requisitos de publicitação, sendo certo, igualmente, que só com a intervenção do STA se assegura a boa aplicação da justiça no caso concreto, uma futura e necessária uniformidade de procedimentos sobre a matéria e se repara a existência de um erro grosseiro na interpretação e aplicação do direito.

G) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação dos então artigos 908º e 909º do CPC, aos factos, pelo que, não se deve manter.

H) Efectivamente, interpretando o art. 908º do CPC, o ónus ou limitação da coisa que pode fundamentar a anulação da venda em processo de execução, será aquele que não se deve considerar como tendo caducado com a venda ou cujo direito real de gozo seja eficaz em relação ao comprador. Contudo, as limitações gerais ao direito de propriedade e as restrições provenientes de planos de urbanização ou de providências administrativas gerais e abstractas, não constituem ónus relevantes para efeitos de anulação da venda.

I) Assim, não constituindo a integração de um imóvel em zona de Reserva Ecológica Nacional um ónus, conceda-se, no entanto, que as restrições daí decorrentes se podem configurar, para o adquirente do imóvel, como uma limitação. Ainda assim, não é qualquer limitação que pode fundamentar a anulação da venda, nos termos do art. 908º n.º 1 do CPC, tal limitação tem que exceder os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria.

J) Ora, sendo uma limitação que pode contender com o pretendido "*jus aedificandi*" a mesma não constitui uma "surpresa", com a qual não podia o comprador, de forma alguma, contar.

L) Isto, atento o facto de se estar perante um prédio rústico, cujo destino e afectação normal se liga a esse tipo de propriedade e não à de um prédio urbano.

M) Donde se o potencial comprador pretende destinar o prédio a um outro fim, pesa sobre ele uma responsabilidade maior no sentido de indagar junto das entidades competentes se o prédio pode ser destinado a esse fim.

N) E qualquer comprador minimamente diligente trataria de indagar se o prédio a adquirir estaria integrado nessa REN, dada, no caso concreto, a sua localização.

O) Assim, não se afigura que a integração em REN seja uma limitação que exceda os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria, mas antes, devendo considerar-se dentro dos limites normais essas restrições ao direito de construir decorrentes de planos urbanísticos ou de providências administrativas gerais e abstractas.

P) A esta conclusão não é estranho o facto de o "*jus aedificandi*" não se apresentar, à luz do art. 62º da CRP, como fazendo parte integrante do direito de propriedade e nem sequer se integrar no conteúdo do direito de iniciativa privada acolhido no art. 61º da CRP.

Q) Deste modo, sendo certo que o direito de construir de quem adquire um terreno rústico está sempre sujeita a condicionalismos de ordem administrativa que, embora podendo ser prévios à intenção de construir não são, contudo, inerentes à qualidade do imóvel, ao tipo do prédio em causa, como rústico e, sendo certo, que as autorizações administrativas são revogáveis, não pode considerar-se como uma limitação que excede os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria, a integração de prédio rústico em REN, para efeitos do disposto no n.º 1 do art. 908º do CPC.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que o recurso de revista não devia ser admitido, por não se verificarem os pressupostos legais inerentes e indispensáveis à sua admissão.

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

2. Segundo o disposto no n.º 1 do art. 150º do CPTA, *«das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito»,* competindo a decisão sobre o preenchimento de

tais pressupostos, em termos de apreciação liminar sumária, à formação prevista no n.º 5 do referido preceito legal

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa *a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.* Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito. Trata-se, efectivamente, não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como o legislador deixou sublinhado na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VIII e n.º 93/VIII, de uma *«válvula de segurança do sistema»,* que só deve ser accionada nos estritos limites do preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for ***claramente necessário para uma melhor aplicação do direito*** ou se estivermos perante uma questão que, pela sua ***relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental***, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

E como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, que aqui nos dispensamos de enumerar, a ***relevância jurídica fundamental*** deve ser detectada perante a relevância prática da questão, medida pela sua utilidade face à capacidade de expansão da controvérsia, e verificar-se-á tanto em face de questões de direito substantivo como de direito processual, quando apresentem especial ou elevada complexidade (seja em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, seja de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, seja da necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos) ou quando a sua análise tenha suscitado dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina.

Já a ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando estiver em causa um caso que apresente contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução desses prováveis futuros casos, e se detecte um interesse comunitário significativo na resolução da questão.

Finalmente, a clara necessidade da revista para uma ***melhor aplicação do direito*** há-de resultar da repetição ou possibilidade de repetição noutros casos e da necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito. Pelo que a admissão do recurso terá lugar, designadamente, quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e a decisão nas instâncias esteja ostensivamente errada ou seja juridicamente insustentável, ou se suscitem fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando-se objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

Importa realçar que a questão colocada ao TCA Sul pela Fazenda Pública era a de saber se a sentença de 1ª instância incorrera em erro de julgamento ao dar procedência a pedido de anulação de venda de um prédio rústico, realizada no âmbito de processo de execução fiscal, com fundamento em erro sobre o objecto face à circunstância de o prédio estar integrado em zona de REN sem que disso fosse dada conta no anúncio da venda.

O acórdão recorrido confirmou a decisão da 1ª instância, enveredando, no entanto, por diversa fundamentação, e que é a seguinte:

«*Ora, no caso concreto, como vimos, a questão que a Requerente veio colocar ao Tribunal como fundamento de anulação da venda foi precisamente o facto de no anúncio publicado nada constar quanto ao imóvel a vender estar integrado totalmente em Reserva Ecológica Nacional o que também foi determinante para a decisão tomada pelo Tribunal a quo de anular a venda. (…)*

O que é fulcral é saber se, estando um imóvel que vai ser objecto de venda em processo de execução (no caso, fiscal) totalmente integrado em zona de Reserva Ecológica Nacional (REN), esse facto deve ou não ser expressamente mencionado no anúncio que publicite a venda de que vai ser objecto.

Adiantamos, desde já que, em nosso entender, a resposta a esta questão deve ser afirmativa.

Efectivamente, ónus e limitações para efeitos do disposto no artigo 908º do Código de Processo Civil não são só os ***direitos reais de gozo*** *que subsistem para além da venda executiva (registáveis com registo anterior ao do mais antigo arresto, penhora ou garantia ou os não registáveis que tenham sido anteriormente constituídos ao mais antigo daqueles registos) ou os* ***ónus reais****, mas também* ***todos os direitos que se imponham ao adquirente****, ainda que*

apenas de carácter obrigacional ou outras limitações gerais que se imponham ao direito de propriedade.

E, embora pareça correcto dizer-se que a integração de uma parcela de terreno em REN não constitui um ónus nos termos e para os efeitos do preceituado no artigo 908º do Código de Processo Civil, não se nos afigura menos certa a afirmação de que essa integração não pode deixar de ser entendida como uma limitação relevante para efeitos desse mesmo preceito e da formação da vontade do potencial comprador em comprar ou em comprar por um determinado preço, sobretudo tendo em conta o destino que pretende dar ao objecto da compra.

Ora, nos termos do preceituado no artigo 4º do DL n.º 93/90, de 19 de Março, nas áreas incluídas na REN são proibidas as acções de iniciativa pública ou privada que se traduzam em operações de loteamento, obras de urbanização, construção de edifícios, obras hidráulicas, vias de comunicação, aterros, escavações e destruição do coberto vegetal, excepto se a realização de tais acções já se encontrarem previstas ou autorizadas à data da entrada em vigor da portaria prevista no n.º 1 do artigo 5º do mesmo diploma legal.

E embora a jurisprudência mais actual, quer dos nossos Superiores Tribunais, quer do Tribunal Constitucional, venha reafirmando que o direito de construir não é parte integrante do direito de propriedade reconhecido no artigo 62º da CRP, «sendo antes o resultado de uma atribuição jurídica pública decorrente do ordenamento jurídico urbanístico pelo qual é modelado. Por isso, os poderes de uso, fruição e disposição em que o direito de propriedade se manifesta só podem ser exercidos se se contiverem dentro dos limites de tal modelação e respeitarem as restrições por ela impostas» (cf., a título de exemplo o Ac. do STA de 14.3.2006 (rec. 762/05, e a inúmera jurisprudência aí citada), tal não significa que aquela restrição à construção ou ao destino a dar a esse mesmo terreno (bem a comprar) não constitua uma limitação relevante de uso ou fruição do bem com evidentes consequências que podem e devem ser relevadas pelo potencial adquirente no momento de decidir pela opção de compra ou no momento de decidir quanto ao concreto preço de oferta de compra.

Efectivamente, sendo a REN uma restrição de utilidade pública à qual se aplica um regime especial que estabelece um conjunto de condicionantes à ocupação, uso e fruição do solo e que identifica os usos e acções compatíveis com os objectivos desse regime nas áreas que a integram, parece-nos forçoso concluir-se que essa integração de um imóvel em venda na zona de Reserva Ecológica Nacional não pode deixar de constituir uma limitação para efeitos do preceituado no artigo 908º do Código de Processo Civil.

E limitação a relevar para efeitos de anulação da venda por, para além de não ter sido anunciada (como foi o caso), constituir uma surpresa para o adquirente que, face aos elementos divulgados, com ela não podia contar.

Detecta-se na posição assumida pela Recorrente, ainda que implicitamente, o afastamento desta condição de procedência da anulação através da defesa ou imputação de culpa à Recorrente pela não indagação do que chamou de «constrangimentos» que poderia ter identificado através da exacta localização do imóvel.

Discordamos.

Desde logo, porque resulta evidente do que vimos expondo quanto ao regime aplicável às áreas integradas em REN que não estamos perante «meros constrangimentos» mas verdadeiras limitações, isto é, efectivas e importantes restrições ao uso ou fruição dos bens sitos nas áreas por aquelas integradas.

E discordamos ainda porque se é exigível aos potenciais adquirentes, designadamente através de uma deslocação ao local dentro do período que a Exequente para tal disponibiliza, que constatem da existência de constrangimentos (quer sejam ao nível do relevo, da exposição solar, das extremas, das construções ou culturas efectivamente existentes ou quaisquer outras particularidades que, em abstracto, não devam ser consideradas relevantes), tal comportamento investigatório sobre a sua eventual integração em REN, RAN ou qualquer outro instrumento de ordenamento territorial excede, em nosso entender, largamente, o expectável ou exigível a um potencial proponente na venda, não só porque a realidade actual e o tempo limite de formação da vontade não é, pelo menos na maior parte das vezes, compatível com a aquisição desses conhecimentos (quantas vezes dependentes de informações de diversas entidades e em simultâneo) como, por outro lado, não ser este o espírito da Lei subjacente à instituição deste regime de anulação do qual resulta que, no que concerne aos ónus e limitações não é relevante que nos anúncios expressamente se refira que eles não existem, mas sim que nos mesmos constem os ónus e limitações que efectivamente incidem sobre o bem a vender.

Donde, e em conclusão, ainda que com fundamentação distinta, se entende ser de confirmar a decisão recorrida que anulou a venda do imóvel identificado nos autos que, em conformidade, se mantém na ordem jurídica.».

Inconformada com o assim decidido, a Fazenda Pública sustenta neste recurso de revista que, não sendo a construção o destino e afectação normal de um *prédio rústico*, o facto de ele estar integrado em zona de REN em nada contende com o uso e fruição que são conformes com a sua natureza e, por outro, a edificação num prédio rústico, implicando a alteração do seu desígnio, está sempre sujeita a condicionalismos de ordem administrativa, pelo que a restrição do direito de construir nesse prédio não redunda em qualquer ónus ou, pelo menos, em limitação do direito que exceda os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria, com que o comprador não pudesse e devesse contar. Razão por que defende que o anúncio de venda de um prédio rústico em processo de execução fiscal não tem de conter a informação de que esse prédio está integrado em zona de REN.

E advogando que a matéria em causa assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, bem como que o acórdão recorrido está eivado de erro grosseiro, reclamando a intervenção do STA para uma melhor aplicação do direito, coloca, para apreciação neste recurso de revista, **a questão de saber se a venda de um prédio rústico em processo de execução fiscal pode ser anulada, com fundamento em erro sobre o objecto, nos termos do disposto no art. 908º, n.º 1, do CPC, face à circunstância de tal prédio estar integrado em zona de REN, sem que esse facto fosse evidenciado no anúncio da venda.**

Ora, salvo o devido respeito, a questão que se pretende ver (re)apreciada não tem virtualidade, na perspectiva jurídica ou de repercussão social, para transcender o caso em apreço, nem é reveladora de uma clara necessidade de intervenção do órgão de cúpula da jurisdição para melhor aplicação do direito, de acordo com o entendimento acima exposto.

Com efeito, a análise e resolução da referida questão não revela especial dificuldade do ponto de vista intelectual e jurídico, nem reveste uma relevância e complexidade superior à comum, tendo em conta que as operações exegéticas a que houve de proceder não são peculiarmente complexas nem requereram a necessidade de compatibilizar distintos regimes jurídicos. Isto é, a resolução da referida questão, embora bastante interessante do ponto de vista jurídico, não requer um esforço interpretativo espinhoso ou particularmente acentuado, antes apresentando um grau de dificuldade que não ultrapassa o que é normal e usual nas controvérsias judiciárias, não constituindo, pois, uma questão de especial relevo jurídico. Acresce que o decidido pelo TCA Sul não se afasta do espectro das soluções jurídicas plausíveis, com o que a admissão da revista se não pode ancorar numa hipotética necessidade de melhor aplicação do direito. Além de que a recorrente não invoca, sequer, que a doutrina ou jurisprudência se tenha alguma vez pronunciado em sentido divergente do decidido.

O que tudo nos leva a concluir no sentido de que tal questão não reveste uma *relevância jurídica fundamental* face à definição acima explicitada, ficando, assim, afastada a necessidade de este Tribunal intervir para emitir pronúncia nesse quadro.

E também não se vislumbra uma *relevância social fundamental* na apreciação da dita questão, por não se detectar um interesse comunitário significativo na sua (re)apreciação. Com efeito, não se surpreende, no caso dos autos, um interesse comunitário que, pela sua peculiar importância, pudesse levar, só por si, à admissão de revista, já que os interesses em jogo não ultrapassam significativamente os limites do caso concreto.

Finalmente, quanto à motivação do acórdão do TCAS – muito mais abrangente do que aquela que vem sugerida pela recorrente, no que toca às limitações decorrentes da integração em zona de REN – não se visiona nela qualquer erro grosseiro que tenha levado a uma decisão ostensivamente errada ou juridicamente insustentável e que imponha, por isso, a admissão da revista como *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, pelo que fica afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.

Em suma, a discordância com o sentido do decidido – que, por si só, seria susceptível de legitimar/motivar um recurso jurisdicional ordinário se o mesmo fosse ainda admissível – revela-se processualmente ineficaz para o efeito jurídico a que se destina – admissibilidade da revista excepcional –, pois esta não pode ser utilizada para a imputação de erros de julgamento ao acórdão sem a verificação dos requisitos previstos no art. 150º do CPTA.

Nesta conformidade, entendemos não se justificar a admissão da revista de uma decisão unânime das instâncias sobre a enunciada questão.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Acção administrativa especial. Recurso contencioso de anulação. Recurso jurisdicional. Competência.

Sumário:

I — No regime dos recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária é aplicável o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.

II — O recurso per saltum previsto no art. 151.º do CPTA só é admitido desde que se encontrem preenchidos os requisitos seguintes: (i) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (ii) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos arts. 32.º e segs., seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (n.º 1 do art. 151.º); (iii) incida sobre decisão de mérito; (iv) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (n.º 2 do art. 151.º).

III — A tal não obsta o disposto nos arts. 26.º e 38.º do ETAF, pois, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica, regulem de modo que conduza a resultado diverso (como sucede, v.g., no art. 151.º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279.º do CPPT).

Processo n.º 382/14-30.
Recorrente: A…… – Sociedade Gestora de Participações, SA.
Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A…… – SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES, SA., identificada nos autos, inconformada, recorre da sentença proferida no TAF do Porto, datada de 03/05/2013, que julgou a inutilidade superveniente da lide, quanto à caducidade da garantia bancária prestada e julgou improcedente o recurso contencioso no que respeita ao pedido de indemnização pelos prejuízos suportados pela apresentação da garantia.

Alegou, tendo apresentado as seguintes conclusões:

1. Foi dado por provado que foi instaurado um processo de execução fiscal (dr. 1. da factualidade provada).

2. E foi dado por provado, em 2. da factualidade provada, que "Em 15 de Julho de 1994 a Recorrente apresentou junto da 3ª Repartição de Finanças da Amadora requerimento com o seguinte teor: (...) A…… - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, SA (....) - vem solicitar a V. Exa. que se digne mandar anular as liquidações notificadas (....) Junta à presente reclamação os documentos identificados (...) "(destaque nosso).

3. Essas liquidações foram juntas ao dito requerimento (cfr. 3. dos factos provados e docs. de fls. 10 e 11).

4. O dito processo de execução fiscal ficou suspenso por pendência do referido "requerimento" e da prestação de garantia bancária (cfr. 8. e 9. dos factos provados).

5. Assim, e como se evidencia a partir da factualidade provada, o contribuinte pediu a anulação das liquidações exequendas - o que evidencia claramente que o requerimento apresentado pela Recorrente em 15.07.1994, no 3º Serviço de Finanças do concelho da Amadora, era uma "reclamação graciosa".

6. Com efeito, o pedido formulado no referido requerimento corresponde justamente à finalidade do processo de reclamação graciosa, isto é, à anulação total ou parcial dos actos tributários, com fundamento em qualquer ilegalidade de que estes padeçam (artº 95º do CPT).

7. Sendo certo que é em função do pedido formulado, e da respectiva causa de pedir, concretamente formulados pelo interessado, que deve ser identificada a forma processual ou procedimental adequadas - e o requerimento apresentado tramitado como tal.

8. Não podendo o contribuinte, obviamente, ser prejudicado se a AT instaurou e tramitou o requerimento por si apresentado sob uma forma processual administrativa diferente do processo de reclamação graciosa - circunstância única e exclusivamente imputável à AT.

9. Aliás, o contribuinte, como acima se referiu e provou, autodenominou o referido requerimento como uma "reclamação graciosa": "Junta à presente reclamação os documentos identificados (…)" (cfr. 2. dos factos provados).

10. Por outro lado, aquele requerimento foi entregue na Repartição de Finanças da área da sede do contribuinte à data - local onde devia ser apresentada a reclamação graciosa (cfr. artº 98º do CPT).

11. Quanto ao facto do requerimento não ter sido dirigida ao Director Distrital de Finanças, mas sim ao Chefe da Repartição de Finanças, isso não constitui razão suficiente para não a classificar como reclamação graciosa,

12. Uma vez que, nos termos do artigo 61º n.º 2 da LGT, o órgão da administração tributária que porventura não tivesse competência material ou territorial para apreciar o pedido do contribuinte estava obrigado a enviar as peças do procedimento ao órgão competente.

13. E no antigo artigo 48º n.º 2 do CPT já então estava legalmente consignada solução equivalente: "Se a petição, reclamação ou recurso hierárquico for apresentado em serviço de administração fiscal diferente daquele em que devia ter sido, será oficiosamente remetido ao serviço competente (...)" (destaque nosso).

14. Para além disso, como se referiu e foi dado por provado, o processo de execução fiscal ficou suspenso.

15. O que só seria legalmente possível se tivesse sido efectivamente apresentada uma reclamação graciosa (e uma garantia) - conforme se deduz do disposto no n.º 1 do artigo 255º do CPT então em vigor.

16. Com efeito, se assim não fosse, nunca a AT teria suspendido o processo de execução fiscal.

17. No mesmo sentido, o douto Parecer de 16.12.2009, da Exma. Procuradora da República, proferido nestes autos.

18. Com efeito, e conforme decorre do disposto no artigo 255º n.º 1 do CPT, a suspensão do processo de execução fiscal jamais teria sido alcançada se o requerimento apresentado pelo contribuinte fosse um pedido de revisão oficiosa, e não uma reclamação graciosa.

19. Mais: conforme factualidade provada em 3. da douta Sentença recorrida e documentos de fls. 10 e 11, as liquidações em questão, exequenda no sobredito processo de execução fiscal, foram recepcionadas em 01.07.1994, tendo sido nelas estabelecido um prazo de 15 dias para o respectivo pagamento.

20. Conforme factualidade provada, o requerimento em questão foi apresentado em 15.07.1994.

21. Por sua vez, nos termos dos artigos 97º e 123º n.º 1 a) do CPT, a reclamação graciosa poderia ser apresentada no prazo de 90 dias contado da data limite de pagamento voluntário.

22. Ou seja, o requerimento em questão foi apresentado dentro do prazo legal de reclamação graciosa.

23. Assim, ainda que o requerimento em questão tivesse sido apresentado pelo contribuinte e/ou oficiosamente instaurado segundo uma outra forma procedimental, o artigo 52º do CPPT, entre outros, obrigava à convolação daquele requerimento para a forma processual adequada, atento o seu conteúdo (pedido e causa de pedir) - o processo administrativo de reclamação graciosa.

24. O mesmo decorria do antigo artigo 44º do CPT.

25. Aliás, se o requerimento em questão porventura padecia de algum erro ou deficiência formal, o artigo 76º do CPA obrigava a AT a convidar o contribuinte a suprir as deficiências eventualmente existentes – para que o requerimento fosse tramitado na forma processual correcta – a reclamação graciosa –, atenta a causa de pedir e o pedido nele explanados.

26. Sendo que o contribuinte, como se disse, não pode ser prejudicado pela forma como a AT "tratou" o sobredito requerimento - se assim fosse, estaria sempre aberta a possibilidade da AT denegar direitos aos contribuintes mediante a livre escolha da forma processual que reputasse adequada.

27. Com efeito, o contribuinte não pode controlar as formas processuais ou procedimentais que a AT entende conferir aos requerimentos e petições que apresenta junto da AT.

28. Assim, e salvo o devido respeito, a douta Sentença, no segmento recorrido, padece de erro de julgamento, com a consequente violação do artigo 183º-A do CPPT, redacção aplicável.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas., concedendo provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando a douta Sentença recorrida, no segmento aqui concretamente recorrido, com o consequente reconhecimento, à Recorrente, do direito de indemnização pela totalidade dos encargos incorridos com a prestação e manutenção da garantia bancária em questão, V. Exas. farão, como sempre, inteira JUSTIÇA.

Contra-alegou a Fazenda Pública, tendo também formulado as seguintes conclusões:

A) O presente recurso jurisdicional é interposto da douta sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou extinta a instância, extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide,

quanto à caducidade da garantia bancária prestada e improcedente o recurso contencioso no que respeita ao pedido de indemnização pelos prejuízos suportados pela apresentação da garantia".

B) O presente recurso é admitido ao abrigo dos artigos 102.º e 105.º da LPTA.

C) Ora, as normas sobre recurso são normas procedimentais, sendo nos termos da lei, de aplicação imediata.

D) E estabelecendo o art. 7.º da lei 4-A/2003, de 19 de Fevereiro que o Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais (CPTA) entra em vigor "no dia seguinte ao da sua publicação."

E) Os presentes autos de recurso pois seguir o regime jurídico dos recursos jurisdicionais estabelecido no CPTA, e assegurar o exercício efectivo do contraditório, nomeadamente com a notificação das alegações à contra - parte.

F) Existindo um notório erro no que respeita à legislação procedimental aplicável aos autos de recurso, que influi no exercício do princípio do contraditório quanto às alegações apresentadas pela contra - parte o que configura uma nulidade processual, nos termos do art. 201.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º do CPPT, o que desde já se requer com todos os legais efeitos.

G) Não obstante, a douta sentença recorrida, fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, bem como fez um correcto julgamento e uma correcta apreciação da prova, motivo pelo qual deve ser mantida.

H) A modificabilidade pelo TCA da decisão da matéria de facto pressupõe que, para além da indicação dos pontos de facto considerados incorrectamente julgados, que sejam indicados os concretos meios de prova constantes no processo ou de gravação realizada que imponham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida [art. 690º-A, n.º 1, e 712º, n.º 1, aI. a) e b) do CPC).

I) O erro na apreciação das provas relevante para a alteração da decisão de facto pressupõe pois, que estas (provas) deveriam conduzir a uma decisão necessária e forçosamente diversa e não uma decisão possivelmente diferente.

J) Se a interpretação, apreciação e valoração das provas permitir uma decisão, diversa da proferida, mas sem excluir logicamente a razoabilidade desta, neste caso pode haver erro na apreciação das provas, mas não será juridicamente relevante para efeitos de modificação da matéria de facto pelo Tribunal Superior.

K) Ora e da fundamentação de facto da decisão proferida pelo TAF resulta claro que a decisão em matéria de direito só pode necessariamente conduzir à decisão que foi prolatada.

L) No que respeita à questão do pedido de cancelamento da garantia bancária, resulta pois do probatório, pontos 14 e 15, que: "por despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Amadora, de 2 de Abril de 2003, foi determinado o cancelamento da garantia apresentada e comunicada à entidade prestadora da garantia em 9.04.2003. Concludentemente, encontrando-se cancelada a garantia em questão nos presentes autos, torna-se inútil a prossecução e o conhecimento da lide no que a esta questão respeita".

M) No que respeita à questão principal que é a de saber se as liquidações adicionais de IVA n.º 94091639 e 94091638, relativas a juros compensatórios e referentes aos meses de Março e Abril de 1989, que deram origem aos processos executivos n.º 3611-95/106133.0 e 3611-94/106134.8, instaurados no Serviço de Finanças da Amadora, foram ou não, reclamadas pela recorrente.

N) Ora e tal como decidiu e bem a douta sentença recorrida, "analisado o requerimento apresentado pela Recorrente, este está dirigido ao chefe do serviço de Finanças da Amadora e fundamentado na aplicação da Lei n.º 23/91 (Lei da Amnistia), sendo pedido a final a anulação das liquidações dos juros compensatórios decorrentes de IVA dos períodos de Março de 1989 (liquidação n.º 94091638), conforme consta do probatório, pontos 2. e 3".

O) Sendo reconhecido pela douta decisão que: "no âmbito de um procedimento de revisão dos actos tributários reconhece oficiosamente a Administração Fiscal o errado apuramento da situação tributária do interessado e não em sede de reclamação graciosa, o que nos faz concluir que a pretensão da Recorrente era a apresentação de um pedido de revisão oficiosa, alertando a Administração Tributária para tal".

P) Mas a decisão alerta ainda para o facto de a prestação da garantia bancária ter sido da iniciativa da recorrente e não do órgão de execução fiscal: "Por outro lado, a iniciativa da apresentação de garantia bancária de modo a suspender-se o processo de execução fiscal foi da Recorrente e não do órgão de execução fiscal (cfr. ponto 4 da matéria de facto assente), tendo este decidido como decidiu como decidiu consubstanciado em informação onde consta que a Recorrente apresentou pedido de revisão (c. ponto 5. e 6. de revisão".

Q) Tendo o Tribunal decidido e bem: "que não foi apresentada pelo Recorrente reclamação graciosa", não se concretiza o pressuposto subjacente à obrigação de indemnizar previsto no n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT, "julgando o recurso contencioso improcedente, mantendo-se na ordem jurídica a decisão recorrida".

R) Não tendo sido apresentada qualquer reclamação, não se concretizou o facto gerador da obrigação de indemnizar previsto no n.º 1 do art.º 183-A do CPPT, devendo a decisão do TAF do Porto manter-se no ordenamento jurídico, nos termos e com os efeitos pugnados.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas., devem os presentes autos de recurso serem declarados nulos, com as legais cominações legais; caso assim não se entenda deve o presente Recurso Jurisdicional ser julgado improcedente, com legais consequências, assim se fazendo JUSTIÇA.

Por despacho datado de 18/06/2014, foi por nós suscitada a incompetência hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do presente recurso.

Veio a recorrente alegar que no seu entendimento aos presentes autos não se aplicam as regras próprias do CPTA, mas antes as regras estabelecidas na LPTA, uma vez que o processo deu entrada em Tribunal no ano de 2003. No caso de se entender diferentemente, então devem os autos ser remetidos ao TCA Norte, por ser o competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A 3ª Repartição de Finanças da Amadora instaurou em 1.07.1994 o processo de execução fiscal n.º 361119940106134.8 por dívidas de IVA em nome de A…… Supermercados, SA - cfr. capa e fls. 1 do processo de execução fiscal (PEF) junto aos autos.

2. Em 15 de Julho de 1994 a Recorrente apresentou junto da 3ª Repartição de Finanças da Amadora requerimento com o seguinte teor:

"(...)

A…… - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A. _ anteriormente designada A…… Supermercados, S.A. - pessoa colectiva n.º ……, com sede no Lugar do …… - Via Norte, concelho da Maia, Distrito do Porto - antes sita na Estrada Nacional n.º 249, Lugar da ……, Amadora - vem solicitar a V. Exa. que se digne mandar anular as liquidações notificadas e adiante referenciadas, com os seguintes fundamentos:

1. A A. foi notificada para pagar, no prazo de quinze dias, as liquidações em anexo, referenciadas como DOC. 1 e DOC. 2, correspondentes a dívidas de juros compensatórios, "contados nos termos do artº 89º do Código do IVA e por ter havido dedução antecipada indevida ou liquidação fora do prazo legal sem falta de entrega de imposto", conforme nos foi dito constar por funcionária dessa Repartição, da nota de fundamentação, cuja entrega nos foi recusada, inerente à nota de liquidação de juros compensatórios emitida pelo SIVA.

2. Ora, parece resultar inequivocamente do conteúdo da Lei 23/91 - Lei da Amnistia - bem como das sucessivas instruções administrativas, em particular das seguintes:

- Ofício - circulado n.º 1167, do NJUT
- Ofício n.º 1697, do NJUT
- Circular n.º 9/91, do DGT
- Ofício n.º 206, do NJUT
- Despacho de SESEAF, de 21/7/91

que os juros compensatórios em questão se encontram amnistiados, uma vez que respeitam a períodos relativos ao ano de 1989 (Março e Abril) e foram notificados apenas no mês de Abril do corrente ano, sendo certo que assim se cumprem todas as exigências constantes da alínea x), n.º 2 ou dd) da respectiva Lei, pelo que será de conhecimento oficioso o seu reconhecimento.

3. No entanto, nestes termos REQUERE a V. Exa. que se digne dar provimento ao presente, fazendo aplicar-se a amnistia e anulando-se, consequentemente, as liquidações que foram propostas.

Junta à presente reclamação os documentos identificados como anexos "Doc. 1 e Doc 2 (...)" - cfr. fls. 5 e 6 do PEF junto aos autos.

3. Junto com o requerimento descrito em 2. a Recorrente apresentou cópia da notificação para pagamento de juros compensatórios decorrentes da liquidação n.º 94091638 respeitante a IVA do período de Março/89 e liquidação n.? 94091639 por IVA do período de Abril/89 - cfr. fls. 10 e 11 dos autos.

4. Em 5 de Dezembro de 1994 a Recorrente apresentou junto da 3ª Repartição de Finanças da Amadora requerimento com o seguinte teor:

"(...)

"A…… - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., pessoa colectiva n.º ……, com sede no Lugar do …… - Via Norte, na cidade da Maia, anteriormente designada A…… Supermercados, S.A., com sede na Estrada Nacional n.º 249, Lugar da ……, Amadora, exercendo a actividade de "Gestora de Participações Sociais, como forma indirecta do exercício de actividades económicas", CAE n.º 74150, colectada em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), pela área da 33 Repartição de Finanças da Amadora, vem expor e requerer a V. Exa. o seguinte:

A requerente foi citada para efectuar o pagamento da quantia de Esc. 1.835.848$00 (um milhão oitocentos e trinta e cinco mil oitocentos e quarenta e oito escudos), correspondente à liquidação

de juros compensatórios do IVA relativo ao período de Abril de 1989 conforme consta do Processo n.º 3611-941106134.8.

Todavia, tendo deduzido oportunamente pedido de revisão oficiosa contra a liquidação em questão, entregue em 5 de Julho de 1994, na 3ª Repartição de Finanças da Amadora, vem solicitar a V. Exas. a suspensão da execução, nos termos do art. 255º do Código do Processo Tributário.

Porém admitindo a inexistência de resposta àqueles pedidos e pese embora a sua impossibilidade de resolver a questão, que está inteiramente nas mãos da Administração Fiscal, solicita a V. Exa. que, no sentido de evitar qualquer procedimento de penhora, se digne fixar (se ainda assim o entender) o valor da garantia a prestar, nos termos e para os efeitos do articulado acima referido. (...)" - cfr. fls. 3 e 4 do PEF junto aos autos.

5. Em resultado do descrito em 4., foi proferida pela 3a Repartição de Finanças da Amadora informação nos seguintes termos:

"(...) Em 15.07.94 o executado nos presentes autos apresentou pedido de revisão oficiosa contra a liquidação de Juros compensatórios do IVA referentes ao mês de Abril de 1989 no valor de 1.835.848$00 alegando se encontrarem amnistiados nos termos da lei nº. 23/91.

Em 5.12.94 apresentou pedido para que lhe fosse fixado nos termos do art. 255º do Código do processo Tributário, o valor de garantia a prestar (se assim o entender) a fim de evitar qualquer procedimento de penhora. (...)" - cfr. fls. 9 do PEF junto aos autos.

6. Sob a informação descrita em 5. recaiu o seguinte despacho: "(...) Proceda à contagem do processo, tendo em vista a garantia a prestar em conformidade com o art. 282º do C.P. Tributário. (...)"- cfr. fls. 9 do PEF junto aos autos.

7. A Recorrente foi notificada do valor da garantia a prestar em 7.11.1996 - cfr. fls. 11 e 12 do PEF junto aos autos.

8. Em 18 de Novembro de 1996 a Recorrente apresentou garantia bancária n.º 96/319/40687 no montante de 2.713.498$00 (dois milhões setecentos e treze mil quatrocentos e noventa e oito escudos) junto da 3ª Repartição de Finanças da Amadora - cfr. fls. 13 e 14 do PEF junto aos autos.

9. O Chefe da 3ª Repartição de Finanças da Amadora proferiu em 25.11.1996 despacho nos seguintes termos: "(...) Em face da garantia prestada, ordeno a suspensão da execução ao abrigo do disposto no art. 255º do C.P. Tributário (...)" - cfr. fls. 15 do PEF junto aos autos.

10. Em 7 de Fevereiro de 2003 a Recorrente requereu junto do Serviço de Finanças da Maia o cancelamento da garantia bancária apresentada e indemnização pelos prejuízos incorridos e a incorrer com a prestação e manutenção da garantia - cfr. fls. 2 e 3 do processo administrativo (PA) junto aos autos.

11. A Direcção de Finanças do Porto remeteu ofício ao Chefe do Serviço de Finanças da Amadora 3, solicitando informação sobre apresentação por parte da aqui Recorrente de reclamação graciosa - cfr. fls. 69 do PA junto aos autos.

12. Em 19 de Março de 2003 foi prestada informação pelo Serviço de Finanças da Amadora com o seguinte teor: "(...)

2. Consultado o processo organizado em sede de IVA, verificou-se que relativamente a esta dívida foi efectuado em 21/12/1993, pela devedora, um requerimento em que solicitava a aplicação às liquidações efectuadas por juros compensatórios, da Lei 23/91 de 4 de Julho.

3. Por decisão do Chefe da 3ª Repartição de Finanças da Amadora, foi o mesmo enviado, por despacho de 11/04/1994, para apreciação, à Direcção de Finanças de Lisboa, desconhecendo este Serviço qual o sentido da decisão ou se a houve.

4. Não foi nunca apresentado ou instaurado neste Serviço qualquer processo de reclamação graciosa referente ao assunto em questão. (...)" - cfr. fls. 72 do PA junto aos autos.

13. Em 19 de Março de 2003 foi proferida pelo serviço de Finanças da Maia 1 decisão nos seguintes termos:

"(...)

1. As liquidações adicionais do IVA nºs 94091639 e 94091638, relativas a juros compensatórios e referentes aos meses de Março e Abril de 1989, deram origem à instauração dos processos executivos no Serviço de Finanças de Amadora-3, nºs 3611941106133.0 e 3611-941106134.8.

2. Por motivos de redefinição geográfica efectuada em 1995/1996, os processos executivos instaurados naquele Serviço de Finanças, foram transferidos para o Serviço de Finanças de Amadora-1, tendo-lhe sido atribuído os nºs 3131-96/115900.3 e 3131961115901.1.

3. Solicitado a este Serviço de Finanças, para que nos informasse se o requerimento apresentado pelo Contribuinte em 15 de Julho de 1994, foi tratado como reclamação graciosa, foi-nos informado hoje, que nunca foi instaurado qualquer processo referente àquelas liquidações.

4. Determina o artº 183º-A do CPPT, aditado pela Lei 15/2001 de 5 de Junho, que a garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua

interposição, ou se a impugnação judicial, o recurso judicial ou a oposição não estiverem julgados em 1ª Instância no prazo de dois (actualmente três) anos a contar da data da sua apresentação.

5. Não existindo qualquer processo de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição não se aplica aquela disposição legal.

6. Assim sendo, carece o requerido de fundamento, pelo que deve ser indeferido.

7. Nestes termos e pelos fundamentos expostos, Indefiro a requerida caducidade de garantia e pedido de indemnização. (...)

O indeferimento do pedido resulta de imposição legal (...)" - cfr. fls. não numeradas do PA junto aos autos.

14. Em 2 de Abril de 2003 o Chefe de Finanças da Amadora 1 exarou despacho com o seguinte teor: "(...) face à informação supra, arquivem-se os autos nos termos das instruções veiculadas, conjugadas com o artº 2 n.º 1 do Dec.Lei n.º 248-A/2012 de 14 de Novembro, procedendo-se ao cancelamento da garantia bancária prestada nos autos. (...)" - cfr. fls. 20 do PEF junto aos autos.

15. Pelo ofício n.º 3875 de 9.04.2003 foi dado conhecimento do despacho descrito em 9. à Administração do Banco Fonseca & Burnay, SA, com conhecimento à Recorrente. - cfr. fls. 21 do PEF junto aos autos.

Nada mais se deu como provado.

Com interesse para a apreciação da excepção da competência hierárquica deste Supremo Tribunal colhem-se dos autos os seguintes factos:

-No dia 03/04/2003 a recorrente apresentou junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a petição inicial de fls. 2 a 4 dos autos, referindo pretender deduzir uma impugnação;

-Por despacho datado de 08/06/2004, foi proferido despacho em que se julgou existir erro na forma de processo e a ordenar a convolação dos presentes autos de impugnação na forma processual correcta, recurso contencioso de anulação, convidando-se o recorrente a apresentar nova petição inicial devidamente corrigida;

-A nova petição inicial foi apresentada em 30/05/2006, tendo-se seguidamente tramitado os autos na nova forma processual adoptada;

-A recorrente atribuiu aos presentes autos valor indeterminado;

-O valor das garantias prestadas era de 13.534,87€ e de 23.689,30€, sendo que os custos suportados pela recorrente com a manutenção dessas garantias, até 31/12/2002, era de 587,71€.

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar a excepção da incompetência hierárquica suscitada neste Supremo Tribunal.

No momento próprio equacionou-se esta questão tendo presente o disposto no art. 151º do CPTA, e bem assim a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal quanto à mesma, vertida, entre outros, nos acórdãos datados de 12/02/2014 e 15/01/2014, respectivamente, recursos n.ºs 01847/13 e 01495/12.

Mais recentemente foi reafirmada esta jurisprudência, entre outros, nos acórdãos datados de 09/07/2014 e de 10/09/2014, recursos, nºs. 0165/14, 01007/12 e 01283/13, os quais subscrevemos e que agora seguiremos.

"A acção administrativa especial é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 97.º do CPPT («O recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos».), sendo que, por força do disposto no art. 191.º do CPTA («A partir da data da entrada em vigor deste Código, as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de actos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa especial».), a remissão que nesta norma é feita para o regime do recurso contencioso tem de considerar-se feita para o regime da acção administrativa especial (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 4 ao art. 97.º, pág. 35.).

…

Ou seja, o presente recurso jurisdicional, interposto da decisão proferida no âmbito de uma acção administrativa especial, encontra-se sujeito às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído no n.º 2 do art. 279.º do CPPT («Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos».).

Com efeito, a acção administrativa especial constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à ju-

risdição administrativa e tributária há aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.

Aliás, o n.º 2 do art. 97.º do CPPT impõe que se aplique às acções administrativas especiais (antigo recurso contencioso) o regime previsto nas normas sobre processo nos tribunais administrativos, e nesse regime inserem-se, naturalmente, as normas referentes aos recursos jurisdicionais que nesses processos sejam interpostos (Sobre esta matéria, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 14 i2) ao art. 97.º, pág. 49, e IV volume, anotação 3 ao art. 279.º, pág. 321.).

Neste contexto, importa ter em conta o disposto no art. 151.º, n.º 1, do CPTA, segundo o qual o recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo só pode ocorrer «Quando o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito (...)».

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)».

…

Assim sendo, atento o disposto no art. 31.º, n.º 2, alínea c) do CPTA («2 - Atende-se ao valor da causa para determinar:

[…]

c) Se cabe recurso da sentença proferida em primeira instância e que tipo de recurso».) e no já citado n.º 1 do art. 151.º do mesmo código, verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, consequentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151.º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

Concluímos, portanto, pela incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso, sendo competente para o seu conhecimento a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

Nem se diga que ao caso não se aplica o disposto no art. 152.º do CPTA por a distribuição da competência entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, no que se refere ao contencioso tributário, dever ser a que resulta dos arts. 26.º e 38.º do ETAF, motivo por que sempre competiria à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito [cfr. art. 26.º, alínea b) do ETAF] e à Secção de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na referida alínea b) do art. 26.º [cfr. art. 38.º, alínea a) do ETAF].

Na verdade, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica (apesar de o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais ter sido aprovado por lei (Lei n.º 13/2002, de 15 de Fevereiro) e o Código de Procedimento e de Processo Tributário o ter sido por decreto-lei (Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro), entre a lei e o decreto-lei não existe relação de hierarquia. Para maior desenvolvimento, J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 166 e segs.), regulem de modo que conduza a resultado diverso noutras situações, como sucede, v.g., no art. 151.º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279.º do CPPT.".

A esta argumentação contrapõe a recorrente que os presentes autos deram entrada ainda no ano de 2003, ou seja, anteriormente à data da entrada em vigor do CPTA, pelo que, nos termos do disposto no art. 5º, n.º 1 da Lei n.º 15/2002, de 22/02 (que aprovou o CPTA), as disposições do CPTA não seriam aplicáveis à concreta tramitação dos processos que se encontrassem pendentes à data da entrada em vigor do CPTA, ou seja, 01/01/2004.

Como bem se percebe da tramitação dos presentes autos, os mesmos deram entrada em juízo, como impugnação judicial, no dia 03/04/2003, isto é, quase um ano antes da entrada em vigor do CPTA. Contudo foi ordenada a sua convolação para recurso contencioso de anulação em Junho de 2004, ou seja, num momento em que já havia sido revogada a LPTA onde se previa o recurso contencioso de anulação.

Nessa data já dispunha o artigo 191º do CPTA que, a partir da data da entrada em vigor deste Código, as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de actos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa especial.

Uma vez que a convolação operada nos presentes autos determinou a anulação de todos os actos processuais anteriormente praticados, incluindo a petição inicial, o que impôs que o recorrente apresentasse nova petição inicial, não faz qualquer sentido que se opere a convolação dos autos para uma forma processual que já tinha desaparecido da ordem jurídica.

A razão de ser daquela norma transitória, art. 5º, n.º 1, da Lei n.º 5/2002, consiste na salvaguarda dos actos processuais já praticados no âmbito dos processos que se encontrem pendentes em juízo e cuja tramitação se encontre a ser processada em termos normais. Ou seja, visa-se com essa norma que a tramitação dos processos se mantenha coerente e lógica, de modo a atingir-se a solução final do pleito.

Ora, tais razões não se aplicam à concreta situação dos presentes autos, uma vez que eles se (re)iniciaram a partir de Junho de 2004 (mantendo-se naturalmente os efeitos produzidos sobre o decurso de prazos de prescrição, caducidade, etc), quando já não existia a forma processual do recurso contencioso de anulação, pelo que, a sua tramitação, para efeitos de recurso jurisdicional, deve seguir a mesma tramitação da acção administrativa especial.

De igual modo, o facto de a recorrente ter atribuído ao seu "recurso contencioso de anulação" valor indeterminável, não implica, automaticamente, que possa ter acesso a discutir as questões junto do Supremo Tribunal Administrativo.

Na verdade, os valores em causa nestes autos (valor das garantias prestadas e valor de eventual indemnização) não ascendem à quantia de 3.000.000,00€, consubstanciando-se, antes, num valor global muito inferior e perfeitamente determinável (cerca de 38.000,00€), pelo que, não se mostra presente um dos critérios que permitam dirigir o presente recurso a este Supremo Tribunal.

Temos, assim, que concluir, forçosamente, que este Supremo Tribunal não é hierarquicamente competente para conhecer do presente recurso.

Do exposto resulta que o presente recurso jurisdicional deve baixar ao Tribunal Central Administrativo Norte, para aí ser julgado como apelação.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário acordam, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente para conhecer do presente recurso e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).

Custas pela recorrente, com t. j. em 1 UC.

D.N.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Imposto Municipal sobre Imóveis. Prédio rústico. Prédio urbano. Pedreira.

Sumário:

Tendo-se decidido, em autónoma impugnação judicial deduzida contra os actos de fixação de valores patrimoniais, pela ilegalidade de tais actos de fixação, impõe-se, face até à inerente prejudicialidade da causa, a consequente anulação da liquidação operada com base e no pressuposto da legalidade da fixação de tais valores patrimoniais.

Processo n.º 400/12-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Vem a Fazenda Publica recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……, S.A., melhor

identificada nos autos, contra a primeira prestação de IMI do ano de 2007 relativa aos prédios inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ……, Paços de Ferreira, no montante de € 5.312,07.

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

«A. Vem impugnada a liquidação de IMI n.º 2007017376603 atinente à 1ª prestação do ano de 2007, dos artigos 854, 855, 856, 857, 858 e 859, inscritos na matriz predial urbana da Freguesia de ……, Paços de Ferreira, no montante de €5312,07.

B. Como resulta da douta sentença a quo, o acto de liquidação impugnada é consequência directa de um acto de avaliação, autonomamente impugnado através do processo n.º 504/07.4BEPNF.

C. Por via de tal relação, foram os presentes autos suspensos até à prolação de sentença no processo n.º 504/07.4BEPNF, pelo que, a nosso ver, a suspensão deveria manter-se, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 284º do CPC, até ao trânsito em julgado da questão prejudicial.

D. Não tendo a Fazenda Pública sido notificada de qualquer despacho autónomo que determine a cessação da suspensão, foi notificada da douta sentença, com a qual não se conforma pelo supra exposto e pelo conteúdo, que passamos a analisar.

E. A matéria de fundo em causa nos presentes autos é a classificação fiscal das pedreiras como prédios rústicos, nos termos do art. 3º, n.º 3, alínea b) do CIMI, ou como urbanos, nos termos do art. 6º n.º 1 alínea d), do mesmo Código.

F. Na douta sentença de que se recorre julgou-se a presente impugnação procedente, aderindo às alegações e ao Parecer junto pela impugnante, considerando que os prédios em causa devem considerar-se prédios rústicos.

G. Com o assim decidido, não se conforma a Fazenda Pública, existindo erro na aplicação das normas legais aos factos.

H. No âmbito do IMI, a classificação dos prédios obedece a critérios próprios, concordantes com a noção que já lhes era dada pelo Código da Contribuição Autárquica (CCA), os quais são, no entanto, diferentes do conceito civilista, previsto no art. 204º do Código Civil.

I. No que respeita ao conceito fiscal de prédio diga-se em súmula que o art 2º do CIMI constitui um exemplo da ressalva da parte final do n.º 2 do art. 11º da LGT, que admite a interpretação de certos conceitos jurídicos seja feita afastando-se do sentido usual que têm em outros ramos de direito.

J. Desde logo, para os prédios, serem classificados como rústicos relevam a localização e o destino económico, como se refere no próprio preâmbulo do CIMI, "nos prédios rústicos, continua a considerar-se como base para a tributação o seu potencial rendimento produtivo".

K. Quanto à localização, releva a situação fora ou dentro de um aglomerado urbano.

L. Quanto ao destino económico, não sendo de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do art. 6º do do CIMI, ou têm uma utilização geradora de rendimentos agrícolas ou, não tendo nenhuma utilização agrícola, não se encontram construídos ou apenas dispõem de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.

M. Pelo disposto em todo o art. 3º do do CIMI, para serem rústicos os prédios ou têm uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, concreta ou não geram qualquer outro rendimento, isto é, ou têm aptidão para gerar rendimentos agrícolas, ou não têm ou não podem ter uma utilização geradora de quaisquer outros rendimentos.

N. O n.º 2 do art. 3º do CIMI refere, inclusive, que, estando situados dentro de aglomerado urbano, só são considerados rústicos se por força de disposição legalmente aprovada não puderem ter utilização geradora de quaisquer rendimentos — doutro modo, são urbanos.

O. Quer-se dizer sempre que o art. 3º do CIMI se refere a alguma actividade económica para classificar um dado prédio como rústico, para este efeito aquela deve ser geradora de rendimentos agrícolas, silvícolas ou de pecuária tal como considerados em IRS.

P. Não estando afectados a utilização geradora de rendimentos agrícolas, os terrenos situados fora de aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção só poderão ser classificados de prédios rústicos se, não tendo uma utilização geradora de outros rendimentos, dispuserem apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor, sem estarem afectos ou terem como destino normal uma qualquer outra actividade económica.

Q. Se tais prédios estiverem afectos a qualquer outra actividade económica, que não a agrícola, serão classificados como urbanos (campo de golfe, parque de campismo, campo de jogos, exploração de pedreiras, exploração de parqueamento automóvel, ciclovias, etc.)

R. Se se sufragasse o entendimento resultante da douta sentença, qualquer que fosse a actividade económica que se exercesse num prédio situado fora de um aglomerado urbano tal não determinaria a sua classificação como prédio urbano, seria sempre um prédio rústico.

S. Esse entendimento levaria à constatação de que, fora dos aglomerados urbanos, só seriam prédios urbanos os que tivessem, construção de edifícios habitacionais, comerciais, industriais ou serviços, desde que não fossem de carácter acessório, não tivesse autonomia económica ou fossem de reduzido valor.

T. Manifestamente não é esse o sentido e alcance da lei, considerada no conjunto de normas vertidas no art. 3º do CIMI, que delimita o conceito de prédio rústico.

U. Basta atentar no texto do n.º 2 do art 3º do do CIMI: se para terrenos situados dentro de um aglomerado urbano tem de haver disposição legalmente aprovada a impedir uma utilização geradora de quaisquer outros rendimentos que não agrícolas para não serem considerados prédios urbanos, para terrenos situados fora de um aglomerado urbano a mera possibilidade de uma utilização geradora de outros rendimentos que não agrícolas obriga a considerá-los urbanos, afastando a sua classificação como rústicos.

V. Do teor do art. 6º, retira-se que enquanto os nºs 2 e 3 indicam as realidades a considerar prédios urbanos habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, ou terrenos para construção, o n.º 4 afirma que aceita na categoria Outros as realidades nele exemplificadas, e dá espaço a que outras se subsumam à sua previsão.

W. Temos por mais acertada, com todo o respeito devido por diferente opinião, a tese de que, se mostra como essencial o destino económico do bem,

X. sendo que, as conclusões retiradas pela impugnante apenas o podem ser, na circunstância de o prédio não estar efectivamente afecto a uma actividade económica diferente da agrícola (quando não tem qualquer utilização geradora de rendimentos).

Y. O conceito de prédio rústico é restritivo, apenas se incluindo nesta designação os prédios que realmente só tenham rendimentos agrícolas, que não tendo esses rendimentos tenham aptidão para os produzir, ou então que não tenham qualquer rendimento de outra actividade económica.

Z. A tributação almeja a realização de outros fins e o cumprimento de diferentes objectivos que não os da exclusiva satisfação das necessidades financeiras do Estado, nos termos consagrados ao nível da lei fundamental, reafirmados na Lei Geral Tributária e repercutidos no regime legal de tributação do património, designadamente na classificação dos prédios e respectiva tributação.

AA. Desta forma, o disposto nos art. 103º, n.º 1 e 104º, n.º 3 da CRP, art. 4º, n.º 1 e art. 5º da LGT, legitima e justifica a diferença de regras na tributação do património quanto a prédios rústicos e urbanos,

BB. sendo manifesto que se pretendeu aplicar as regras de tributação e avaliação dos prédios rústicos, apenas àqueles que reúnem determinado tipo de características susceptíveis de os confinar à obtenção de rendimentos agrícolas ou a não obtenção de outros quaisquer rendimentos.

CC. Não se justifica a aplicação das regras de determinação do valor patrimonial e da tributação aplicada aos rústicos, a prédios cuja utilização esteja afecta a outra actividade que seja geradora de rendimentos nessa outra qualquer actividade económica, como é o caso da indústria de exploração de pedreiras.

DD. E naqueles prédios desenvolve-se efectivamente uma actividade industrial de extracção de pedras, destinadas a fins comerciais e industriais, geradora de rendimento sem qualquer ligação com rendimentos agrícolas.

EE. Sendo também verdade que as licenças de estabelecimento de pedreira da recorrente concedida de acordo com o estabelecido nos diplomas, de licenciamento das pedreiras, bem como a sua revogação e a fiscalização do seu funcionamento compete às DRME no âmbito do Ministério da Economia, e não do Ministério da Agricultura sendo aquele Ministério que superintende na actividade em causa e não este. (cfr artigos 2º, 9º, 18º, 29.º e 46.º do Decreto-Lei n.º 89/90 e 8º, 12.º e 13.º do Decreto-Lei n.º 109/91).

FF. Em tais prédios não se produz, nem pode produzir-se qualquer actividade agrícola, silvícola ou pecuária, não têm qualquer aptidão agrícola, nem tem, nem podem ter actividade geradora de rendimentos agrícolas.

GG. Relativamente ao apelo às noções civilísticas, é consensual, em matéria de conceitos e classificação de prédios, que o direito tributário, intencionalmente, se distancia daqueles conceitos, adoptando conceitos e classificações próprias que valorizam a vertente económica.

HH. Termos em que, são de manter os actos administrativos de avaliação dos prédios urbanos, impugnados no processo de Impugnação n.º 504/07.4BEPNF, determinantes do valor patrimonial dos prédios urbanos em causa, bem como a liquidação aqui em causa.

II. A douta sentença de que se recorre fez assim errada aplicação no caso concreto, no que concerne ao momento da prolação da sentença, da alínea c) do n.º 1 do art. 284º do CPC, e no que respeita à qualificação dos prédios, das disposições legais vigentes, nomeadamente da aplicação dos art.s 3º e 6º nº. 1 alínea d) do CIMI, pelo que deve ser revogada.»

3. A recorrida A……, S.A. veio apresentar contra-alegações, concluindo da seguinte forma:

«i. A Recorrida deduziu a presente acção de impugnação judicial contra o acto de liquidação de IMI n.º 2007 017376603, respeitante à primeira prestação do ano de 2007, na parte da colecta referente aos imóveis inscritos na matriz sob os artigos U-00854, U-00855, U-00856, U-00857, U-00858 e

U-00859, do Município de Paços de Ferreira, mais concretamente na parte que resultou da respectiva avaliação e qualificação como prédios urbanos.

ii. O presente recurso foi, assim, interposto no âmbito desse processo de impugnação judicial, que correu os seus termos junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel sob o número de processo 357/08.5BEPNF;

iii. Com efeito, interpôs a Fazenda Pública, ora Recorrente, recurso da douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, em 8 de Fevereiro de 2012, que julgou totalmente procedente a impugnação judicial apresentada pela Recorrida e, em consequência, determinou a anulação do acto tributário controvertido - acto de liquidação de IMI n.º 2007 017376603, respeitante à primeira prestação do ano de 2007, na parte da colecta referente aos imóveis inscritos na matriz sob os artigos U-00854, U-00855, U-00856, U-00857, U-00858 e U-00859, do Município de Paços de Ferreira;

iv. Concretizando, entendeu o Tribunal a quo que «(...) O (...) normativo não estabelece, como requisito essencial para a qualificação como rústico, que o prédios sejam afectos ao rendimento agrícola; antes estipula que se verifica, alternadamente, esta condição (prédios afectos ao rendimento agrícola) ou, caso tal não aconteça, que não tenham qualquer construção. (...)", pelo que "(...) nada obsta na lei fiscal transcrita a que os prédios sub judice, propriedade da ora Impugnante, sejam classificados como rústicos, pois os mesmos preenchem todos os requisitos previstos no normativo em causa (não se encontram em aglomerados urbanos, não são terrenos para construção e não têm qualquer construção)»;

v. Mais considerou a Exma. Senhora Juíza a quo que "(...) Existiria uma grave desigualdade e discrepância ao ter de se tributar como prédio urbano uma pedreira inserida em Reserva Agrícola Nacional quando tais áreas são consideradas como prédios rústicos para quaisquer outras finalidades (...)";

vi. Razão pela qual conclui aquele Tribunal no sentido de que sendo "(...) ilegal o acto tributário de fixação de valores patrimoniais tributários àqueles prédios com recurso às normas aplicáveis à avaliação dos prédios urbanos (...)", tal situação "(...) implica a anulação de todos os actos tributários decorrentes da avaliação objecto de apreciação do mesmo (...)" logo e por maioria de razão, do acto de liquidação de IMI controvertido nos presentes autos — acto de liquidação de IMI n.º 2007 017376603, respeitante à primeira prestação do ano de 2007, na parte da colecta referente aos imóveis inscritos na matriz sob os artigos U-00854, U-00855, U00856, U-00857, U-00858 e U-00859, do Município de Paços de Ferreira, mais concretamente na parte que resultou da respectiva avaliação e qualificação como prédios urbanos;

vii. Não obstante, a Ilustre Representante da Fazenda Pública invoca, nas respectivas alegações de recurso, que a indicada Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel padece de uma errada aplicação no caso concreto, das disposições legais vigentes à realidade dos prédios em causa, nomeadamente na aplicação dos artigos 3.º e 6º, n.º 1 alínea d) do Código do IMI, pelo que deve ser revogada, sendo de manter o acto tributário controvertido porque de manter igualmente os actos administrativos de avaliação como urbanos dos prédios em causa;

viii. Todavia, ficou aqui devidamente comprovado que as razões esgrimidas pela Recorrente carecem de total fundamento, devendo, nessa medida, improceder em toda a linha o Recurso ora sob resposta, sendo, ao invés, de confirmar a douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel nos seus exactos termos;

ix. Desde logo, em face da delimitação positiva do conceito fiscal de prédio rústico, a classificação dos prédios como urbanos (artigos 4.º e 6.º do Código do IMI) e mistos (artigo 5.º do mesmo diploma legal) assume natureza meramente residual. Por outras palavras, são os próprios prédios urbanos que, enquanto categoria, são residuais face aos prédios rústicos. O que significa que só são classificados como tal os prédios que, de acordo com os critérios constantes da lei, não sejam susceptíveis de ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto quanto aos prédios mistos;

x. Assim, só se um prédio não for classificado como rústico é que (residualmente) se classifica como urbano; e só se um prédio urbano não for enquadrado numa das sub-categorias (i) habitacional, (ii) comercial, industrial ou serviços ou (iii) terreno para construção, é que terá o enquadramento — duplamente residual — de (iv) outro prédio urbano;

xi. Tendo presente o exposto, são considerados como prédios rústicos os terrenos que (i) se situem fora de um aglomerado urbano; (ii) que não sejam de classificar como terrenos para construção; e que (iii) tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas ou, caso não tenham essa afectação, que não se encontrem construídos ou tenham construções de carácter acessório;

xii. Não é, assim, estabelecido como requisito essencial para a qualificação e classificação de um prédio como rústico, que o mesmo seja afecto a uma actividade geradora de rendimento agrícola; antes é estipulado que se verifique, alternadamente, esta condição – prédios afectos ao rendimento agrícola – ou, caso tal não aconteça, que não tenham qualquer construção;

xiii. Conclui-se, pois, que nada obsta a que os prédios sub judice, propriedade da ora Recorrida, sejam classificados como rústicos, pois os mesmos cumprem todos os requisitos de que a lei faz depender a sua classificação, pela positiva, como prédios rústicos (não se encontram em aglomerados urbanos, não são terrenos para construção e não têm qualquer construção);

xiv. Com efeito, tratam-se de prédios (i) situados fora de um aglomerado urbano, (ii) que não são classificados como terrenos para construção, (iii) que não têm como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas (tal como definidos no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - IRS) e que (iv) dispõem apenas de construções de carácter acessório sem autonomia económica;

xv. Termos em que os prédios em causa são prédios rústicos, nos termos em que tais prédios são classificados pela alínea b), do n.º 1, do artigo 3º do Código do IMI;

xvi. Acresce que, a Administração Fiscal errou, ainda, na qualificação da categoria em que se enquadram esses prédios, por o próprio artigo 6º, n.º 4 do Código do IMI (que vem esclarecer a amplitude da previsão da alínea d) referente a classificação residual destes tais «outros» prédios) vir estipular que apenas se enquadram nesta previsão os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, que não sejam terrenos para construção, nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2, do artigo 3º do Código do IMI;

xvii. Termos em que, quer por aplicação directa do disposto na alínea b), do n.º 1 do artigo 3º, quer por aplicação, a contrario, do referido no n.º 4, do artigo 6.º, ambos do Código do IMI, a conclusão terá que ser, necessariamente a mesma: os prédios da Recorrida, ora sob sindicância, são prédios rústicos, ao abrigo do disposto no Código do IMI;

xviii. Nesse sentido, o acto de liquidação de IMI controvertido, respeitante à primeira prestação do ano de 2007, na parte da colecta referente aos imóveis inscritos na matriz sob os artigos U00854, U-00855, U-00856, U-00857, U-00858 e U-00859, do Município de Paços de Ferreira, é ilegal porque são ilegais os actos tributários de fixação de Valores Patrimoniais Tributários aos prédios em questão com recurso às normas aplicáveis à avaliação de prédios urbanos, pelo que, naturalmente, deverá o mesmo ser anulado, conforme decidido no âmbito da sentença recorrida.

xix. Sem prejuízo do exposto, verifica-se ainda que os conceitos adoptados pela Lei Fiscal em relação à definição de prédios urbanos e rústicos não foram afastados dos conceitos do CC, o que resulta quer da interpretação dos artigos 2.º a 6.º do Código do IMI, quer da interpretação do artigo 8.º do Código do IRS, que reproduz a definição civilística de prédio rústico e urbano;

xx. No mais, são considerados prédios rústicos os prédios que não têm qualquer edificação ou construção (ou que não tenham qualquer possibilidade de os ter) e prédios urbanos os restantes, tendo o intérprete o ónus de prova de que assim não seja;

xxi. No caso das pedreiras e saibreiras – apesar de não ter sido feita qualquer prova de que as mesmas deveriam ter um tratamento excepcional em relação aos conceitos delimitados pelo CC – tal tratamento não teria qualquer justificação em termos de direito fiscal, por estas pedreiras e saibreiras – ou, no limite, as pedreiras dos prédios objecto do presente recurso – serem terrenos sem qualquer edificação ou construção, cujo rendimento é aferido pela extracção de minerais do próprio solo, não tendo estes prédios sofrido qualquer intervenção humana para gerar este aproveitamento económico, incluindo uma exploração das propriedades naturais dos terrenos, tal como é o caso das salinas, que também são considerados prédios rústicos para efeitos fiscais;

xxii. O facto de esta actividade ser uma actividade comercial e industrial, e não uma actividade agrícola, não poderá influir como critério para que os prédios em causa sejam considerados urbanos e não rústicos, por o rendimento dos prédios não dever ser considerado como critério para proceder à sua classificação em termos de IMI, que deverá tributar o valor patrimonial dos prédios e não o seu rendimento;

xxiii. Nestes termos, não há qualquer razão justificativa para que as pedreiras sejam consideradas como prédios urbanos, quer em termos civilísticos — onde a sua classificação tem necessariamente de ser como prédio rústico — quer em termos de lei tributária, não tendo a Circular procedido a qualquer justificação para que prédios com esta actividade (de pedreira) devam ser classificados como urbanos (a menos que tal Circular se aplique apenas às pedreiras e saibreiras situadas dentro dos aglomerados urbanos, o que se admite);

xxiv. São, deste modo, ilegais os actos tributários de avaliação dos valores patrimoniais tributários dos prédios anteriormente identificados controvertidos nos presentes autos, com recurso às normas aplicáveis à avaliação de prédios urbanos;

xxv. Em razão do que é de anular o acto de liquidação de IMI controvertido, respeitante à primeira prestação do ano de 2007, na parte da colecta referente aos imóveis inscritos na matriz sob os artigos U-00854, U-00855, U-00856, U-00857, U-00858 e U-00859, do Município de Paços de Ferreira, devendo, nessa medida, improceder em toda a linha o Recurso ora sob resposta, sendo, ao invés, de confirmar, nos seus exactos termos, a douta Sentença, proferida em 8 de Fevereiro de 2012, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel».

4. Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 291/294, concluindo, em síntese, que os prédios em causa, estando afectos à exploração de uma pedreira, são de qualificar como urbanos, em

face do disposto no art. 6.º n.º 1 alínea b) do C.I.M.I., sendo com esse fundamento de julgar o recurso procedente e de manter as impugnadas liquidações de I.M.I.

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

5.1 A questão trazida pela Fazenda Pública à apreciação deste Tribunal consiste em saber, se incorre em erro de julgamento a sentença recorrida por anular as liquidações de IMI relativas aos prédios afectos à exploração de uma pedreira, considerando-os como prédios rústicos e não como urbanos, quer por aplicação directa do disposto na alínea b), do nº1, do art.º 3º, quer por aplicação a contrário sensu do n.º 4, do art.º 6º, ambos do CIMI.

Contra o assim decidido, se insurge a FP alegando em síntese que, o facto de ser desenvolvida nos prédios em causa uma actividade comercial e industrial, actividade que se encontra devidamente legalizada e certificada pelo Ministério da Economia, lhes confere carácter urbano aos prédios, porque não estão afectos à utilização geradora de rendimentos agrícolas, segundo o estatuído no art.º 3º do CIMI.

5.2 Como se deixou exarado na sentença recorrida o acto de liquidação impugnado – a liquidação de IMI n.º 2007017376603 atinente à 1ª prestação do ano de 2007, dos artigos 854, 855, 856, 857, 858 e 859, inscritos na matriz predial urbana da Freguesia de ……, Paços de Ferreira, no montante de €5312,07 – é consequência do acto de fixação dos valores patrimoniais relativos aos prédios cuja liquidação de IMI se impugna nos presentes autos, o qual foi objecto de impugnação autónoma no processo 504/07.4BEPNF.

Sucede que na referida impugnação foi proferida decisão, transitada em julgado, por acórdão de 27.11.2012, proferido no recurso 317/12 desta Secção, de que se encontra junta certidão a fls. 298 e segs. dos presentes autos, anulando «os actos de fixação de valor patrimonial impugnados» por se entender que «A mera não afectação ou não destinação normal de um prédio rústico, situado fora de aglomerado urbano, a uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, não basta, só por si, para "desclassificar" o prédio como rústico e classificá-lo como urbano…»

Trata-se de decisão com evidentes reflexos na decisão a proferir nos presentes autos já que, sendo idêntico o acervo factual em que se fundou a decisão que deu origem ao Rec. n.º 317/12 e aquela que ora se aprecia e decorrendo o acto de liquidação anulado pela sentença recorrida dos valores patrimoniais tributários fixados pelos actos anulados naquele outro processo (art. 113º, n.º 1 do CIMI), não poderá deixar de ser anulatória a decisão sobre a legalidade do acto de liquidação que vem sindicado nos presentes autos.

Com efeito, pese embora não se mostre autonomamente especificada na sentença recorrida factualidade provada ou não provada, resulta da respectiva fundamentação, na medida em que se apropria da fundamentação constante da decisão proferida na impugnação n.º 504/07.4BEPNF (na qual, como se disse, a recorrida impugnara os actos de fixação dos valores patrimoniais dos prédios a que se reporta a liquidação aqui também impugnada) a afirmação que os prédios aqui em questão «não se encontram em aglomerados urbanos, não são terrenos para construção e não têm qualquer construção», que «a pedreira de Paços de Ferreira está incluída numa zona extractiva e que, à sua volta existem zonas de reserva e de defesa de monumentos arqueológicos. Não existem casas próximas e todos os terrenos à sua volta ou são agrícolas ou de reserva. Os caminhos de acesso à pedreira são em terra e não existe saneamento. (…) todas as construções existentes na zona da pedreira são pré-fabricados temporários e servem de apoio ao exercício da actividade da mesma. (…) para que fosse possível existir alguma construção na zona em causa, teria de haver uma alteração ao plano directório municipal em vigor.»

5.3. Ora, tendo em conta que se configura aqui a fundamentação de facto em que assenta a decisão ora recorrida, e considerando que, naquela referida impugnação foi proferida decisão, transitada em julgado, anulando «os actos de fixação de valor patrimonial impugnados» (cfr. o acórdão junto por certidão a fls. 301 a 335, nomeadamente a sua parte dispositiva, bem como o Ponto 4.1.) por se entender que «A mera não afectação ou não destinação normal de um prédio rústico, situado fora de aglomerado urbano, a uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, não basta, só por si, para "desclassificar" o prédio como rústico e classificá-lo como urbano…», havemos forçosamente de concluir que também o presente recurso está votado ao insucesso.

Com efeito, anulados que foram os actos de fixação de valores patrimoniais subjacentes à liquidação judicialmente impugnada (na parte em que o foi) nos presentes autos, anulada tinha que ser, necessária e consequentemente, a respectiva liquidação (ou seja, a liquidação aqui impugnada e que tinha como pressuposto aquele valor patrimonial), como se decidiu na sentença recorrida.

E neste contexto e sem necessidade de outras considerações, conclui-se pela improcedência do recurso interposto pela Fazenda Pública.

6. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Falta de objecto. Sentença.

Sumário:

I — O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

II — Se o recorrente não ataca a sentença que julgou procedente a excepção do erro na forma de processo e se limita a invocar no recurso a prescrição da coima, apesar de se tratar de questão de conhecimento oficioso, este Tribunal não pode dela conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado.

Processo n.º 466/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: IMT — Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., inconformado, recorreu da sentença datada de 12 de Dezembro de 2013, que julgou procedente a excepção de erro na forma de processo suscitada pelo INIR - Instituto de Infra-estruturas Rodoviárias IP, na contestação à oposição que aquele tinha deduzido à execução fiscal que o INIR instaurou contra si, absolvendo o INIR da instância.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A - O presente recurso vem interposto da decisão recorrida que valorou a excepção invocada pelo recorrido de erro na forma no processo, absolvendo-se em consequência o InIR da instância, não se pronunciando previamente sobre a excepção de prescrição invocada pelo recorrente, embora esta seja de conhecimento oficioso.

B - Em 19 de Outubro de 2011, o InIR instaurou contra o recorrente o processo de execução fiscal n.º 0027201101024892 para cobrança coerciva de dívidas no montante global de € 994,24, não restando ao recorrente outro meio de defesa que não a oposição à execução fiscal n.º 0027201101024892.

C - Na oposição deduzida, o recorrente invocou, em síntese, a nulidade insanável de citação, a falta de título executivo e a prescrição do procedimento, concluindo por pedir a sua absolvição da instância.

D - A excepção ***prescrição da divida exequenda***, em sede de oposição, constitui um dos seus fundamentos e é de conhecimento oficioso nos termos do conjuntamente disposto nos artigos 204º, n.º 1, alínea d) e 175.º do CPPT.

E - À sentença recorrida cumpriria, antes de mais, conhecê-la, até porque, a proceder tal excepção invocada pelo recorrente, extinguia-se a execução e obstava à apreciação do mérito da oposição.

F - Infelizmente, a sentença recorrida não o fez.

G - Porque o instituto da prescrição reveste natureza substantiva, as normas a considerar são, desde logo, as vigentes à data da ocorrência da infracção que foi cominada com coima.

H - A infracção em causa ocorreu em **2008**, pelo que "*in casu*" é aplicável o regime jurídico da Lei n.º 25/2006, de 30/6, na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 - cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido em 05/02/2013 no processo 26/11.9TAELV.E1.

I - O artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30/6, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, dispõe que **"As coimas e sanções acessórias previstas na presente lei prescrevem no prazo de dois anos."**. (negrito nosso).

J - O artigo 18.º da referida lei, na redacção aplicável à data, dispunha que o regime subsidiário aplicável era o regime do ilícito de mera ordenação social.

L - A decisão que aplicou a coima considera-se regularmente notificada ao ora recorrente três dias após a sua expedição, isto é, três dias após 25 de Novembro de 2009.

M - A coima não foi coercivamente executada, nem voluntariamente cumprida até à remessa dos presentes autos a juízo, pelo que **a coima se encontra prescrita** desde **28 de Novembro de 2011**,

N - O que deveria ter sido declarado pela sentença recorrida nos termos dos artigos 18.º da supra citada lei n.º 25/2006, de 30/6, e dos artigos 30.º *a contrario* a 30º-A, n.º 1, ambos do Regime Geral

das Contra-Ordenações e Coimas (aplicável por remissão do referido artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30/6).

O - Entre o dia 28 de Novembro de 2009 (a data em que o recorrente se considera regularmente notificado da decisão administrativa) e o dia 28 de Novembro de 2011, nenhuma causa de interrupção ou de suspensão do prazo da prescrição da coima se verificou.

P - Desde o trânsito em julgado da decisão administrativa não foram realizados quaisquer actos executivos em sede de processo de execução fiscal.

Q - A execução material da coima não foi sequer iniciada, e, consequentemente, nunca os actos materiais de execução poderiam ter sido interrompidos, até porque o facto com aptidão para interromper o decurso do prazo prescricional é a execução material da coima e não a mera instauração do processo com essa finalidade, ou sequer os actos da tramitação executiva anteriores, contemporâneos ou posteriores a uma citação e os demais decorrentes da existência formal de um processo executivo.

R - Os artigos 30º, n.º 1 e 30.º-A, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações referem-se a "execução da coima", em sintonia com o que dispõem os artigos 125.º e 126.º do Código Penal.

S - Neste sentido, além de Jurisprudência pacifica dos Tribunais, cite-se ainda Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa em "Contra-Ordenações - Anotações ao Regime Geral", Vislis editores, 6.ª Edição, 2011, pág. 284), onde se pode ler que **"O n.º 1 deste artigo 30.º-A do RGCO atribui efeito suspensivo da prescrição à "execução" da coima e não explicitamente à sua instauração, o que poderia sugerir que, enquanto se mantivesse a execução se manteria o efeito interruptivo. Porém, o facto de a alínea b) do artigo 30.º atribuir efeito suspensivo à interrupção da execução leva a concluir que o prazo de prescrição continua a correr na pendência da execução, pois só assim se compreende que se possa suspender.".** (negrito nosso).

T - Não se verificando quaisquer factos interruptivos ou suspensivos da prescrição, a divida exequenda se encontra prescrita desde 27 de Novembro de 2011, o que constitui **causa de extinção da execução**, nos termos do artigo 176º, n.º 1, alínea o) do CPPT,

U - Encontrando-se preenchido o **fundamento de oposição** a que se refere a alínea d), do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, pelo que a sentença recorrida deveria, sem mais, ***ter declarado prescrita a dívida exequenda, mais determinando a absolvição do aqui recorrente da instância executiva***, o que se espera que V.ªs Ex.ªs decidam, fazendo a costumada **JUSTIÇA!**

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pelo provimento do recurso, revogação da sentença recorrida, julgar-se a oposição judicial procedente e extinção do PEF. No essencial o Ministério Público pronunciou-se pelo provimento do recurso pois entendeu que tinha havido prescrição da coima e esta prescrição é de conhecimento oficioso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A. Em 25 de Novembro de 2009, o Oponente foi notificado da decisão que o condenou a pagar ao InIR o montante global de € 962,10, que inclui os valores de € 44,60 de taxas de portagem, € 892,00 de coima e € 25,50 de custas (cf. fls. 24 a 25 verso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

B. Em 19 de Outubro de 2011, o InIR instaurou contra o Oponente o processo de execução fiscal n.º 0027201101024892 para cobrança coerciva de dívidas no montante global de €994,24 (cf. fl. 1, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

C. No mesmo dia 19 de Outubro de 2011, o InIR extraiu certidão de dívida contra o Oponente, que deu origem à instauração do processo de execução referido na letra anterior (cf, fls. 26 verso e 27, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

D. Ainda no mesmo dia 19 de Outubro de 2011, o InIR redigiu carta precatória, que remeteu ao Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha, fazendo saber que instaurou o processo de execução referido na letra B e solicitando que ordenasse as diligências necessárias à cobrança da dívida exequenda (cf. fl. 26, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

E. O Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha citou o Oponente em 5 de Novembro de 2011 (cf. fl. 30, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

F. A presente oposição à execução fiscal deu entrada no Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha em 6 de Dezembro de 2011 (cf. fl. 2, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

No essencial o recorrente insurge-se contra a sentença recorrida porque não conheceu da excepção da prescrição invocada, que era, e é, de conhecimento oficioso, antes tendo concluído pela verificação do erro na forma de processo, conclusão A). As restantes conclusões das alegações do recurso que nos vem dirigido tratam da prescrição da coima, não atacando directamente o julgamento feito no tocante ao erro na forma de processo [*Não sendo adequado o meio processual utilizado quanto a nenhum dos fundamentos invocados pelo Oponente na p. i., não é viável a convolação do processo para a forma adequada, ao abrigo do disposto no artigo 97.º, n.º 3, da LGT e no artigo 98.º, n.º 4, do CPPT*].

Sobre o âmbito das alegações e respectivas conclusões, refere o Ministério Público no seu parecer de fls. 137 a 139:

"*O recorrente acima identificado vem sindicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, exarada a fls. 102/108, em 12 de Dezembro de 2013, por não ter apreciado a prescrição das coimas exequendas, cujo conhecimento é oficioso, nos termos do disposto no artigo 175.º do CPPT.*

A sentença recorrida absolveu o INIR da instância na oposição judicial deduzida contra o PEF que tem por escopo a cobrança coerciva de quantia atinente a coima e custos administrativos, no âmbito da Lei 25/2006, de 30 de Junho, no entendimento de que a recorrente não invocou nenhum facto susceptível de constituir fundamento de oposição fiscal.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 125/127, que, como é sabido, ressalvadas questões de conhecimento oficioso, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas…

Antes de mais diga-se em sede PI o recorrente não suscitou a questão do conhecimento da prescrição das coimas, mas sim do procedimento (artigo 20.º da PI), o que é, absolutamente, distinto.

Na verdade, como parece, meridianamente, claro, a questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional, apenas pode ser suscitada no próprio processo de contra-ordenação, pois a verificação dessa excepção, apenas, pode determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional - e consequente arquivamento do procedimento.

Na verdade, transitada em julgado ou fazendo caso decidido ou resolvido a decisão de aplicação da coima, e executada tal decisão, em sede de execução fiscal, apenas poderá ser inovada a prescrição da coima aplicada, nos termos do disposto no artigo 204.º/1/ d) do CPPT…".

Da leitura conjugada da petição inicial e da sentença recorrida, podemos surpreender que a questão da prescrição tratada pelo Sr. Juiz *a quo* foi aquela que o recorrente alegou na sua petição inicial, ou seja, a prescrição do procedimento contra-ordenacional, cfr. artigo 20º da PI, invocando para o efeito o artigo 27º, alínea c) do DL n.º 433/82, de 27/10, que trata precisamente da prescrição do procedimento por contra-ordenação.

A propósito dessa mesma questão escreveu-se na sentença recorrida: "*De outro lado, como sustenta o InIR na contestação, a prescrição do procedimento contra-ordenacional fica a coberto pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação da coima, sendo que, a análise desta questão, porque tem a ver com a legalidade da respectiva dívida exequenda, não pode ser apreciada no processo de oposição à execução fiscal, conforme se depreende do artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Outubro de 2008, recurso n.º 0408/08, disponível em www.dgsi.pt e acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de Setembro de 2011, recurso n.º 02070/09, igualmente disponível em www.dgsi.pt)*".

Lido atentamente este segmento da sentença recorrida podemos concluir que aí se decidiu, não só que a questão da prescrição do procedimento por contra-ordenação não podia ser conhecida no âmbito da oposição à execução, mas também que a mesma ficava a coberto "*...pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação da coima….".*

Ou seja, ao contrário do alegado pelo recorrente, na sentença recorrida não se deixou de conhecer da excepção da prescrição por si invocada, conheceu-se expressamente da mesma, mas com um enquadramento jurídico com o qual o recorrente não concorda. Esta discordância é que não vem invocada nas alegações do recurso que nos vem dirigido, antes se coloca aqui a questão de saber se a coima estará ou não prescrita, o que, como bem refere o Ministério Público, não se trata da mesma questão.

"O recurso jurisdicional tem como objecto a decisão judicial recorrida e pode ter por fundamento qualquer vício de forma ou de fundo que o recorrente entenda que afecta a decisão recorrida.

Em regra, não pode em sede de recurso conhecer-se de questão nova, ou seja, questão que não tenha sido objecto da sentença pois os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais [cfr. art. 676.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC)], ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

Mas há excepções, sendo uma delas a que permite ao tribunal ad quem apreciar as questões que sejam do conhecimento oficioso. E, sendo as questões do conhecimento oficioso, nada obsta a que as mesmas sejam suscitadas pelas partes em sede de recurso, pois, «se o tribunal pode delas conhecer sem que qualquer das partes as submeta à sua apreciação, também o poderá fazer quando a questão é colocada por uma das partes» (JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 21 ao art. 279.º, pág. 357.).

(…)

No entanto, a ora Recorrente não atacou a sentença, à qual não assaca nulidade (*Note-se que não constitui nulidade por omissão de pronúncia a falta de conhecimento na sentença de questões que, sendo do conhecimento oficioso, não tenham sido suscitadas por alguma das partes, pois aquela nulidade apenas ocorre quando haja violação do dever do tribunal em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas. Neste sentido, ALBERTO DOS REIS, Código de*

Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 142.) ou erro de julgamento e, ao invés, como resulta da leitura das alegações de recurso e respectivas conclusões, limitou-se a invocar a nulidade do título executivo, o que nunca fizera antes.

Sucede, assim, que, na falta de ataque, o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado. Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de qualquer outra questão suscitada, ainda que do conhecimento oficioso.", cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 15/05/2013, recurso n.º 0508/13.

Aplicando esta doutrina ao nosso caso concreto, podemos concluir que aqui se passa exactamente a mesma situação, ou seja, o recorrente no seu recurso invoca uma questão, a da prescrição da coima, que não invocou em momento anterior ao da prolação da sentença recorrida, pelo que, agora, não pode este Supremo Tribunal dela conhecer, precisamente por lhe estar vedado esse conhecimento, faltando o poder jurisdicional para o efeito.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo Recorrente.

D.N.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Derrama. Lucro tributável.

Sumário:

I — De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

II — Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama do ano de 2010, devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

III — O artigo 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.

Processo n.º 472/14-30.
Recorrente: Fazenda Publica.
Recorrido: A…, SGPS, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., SGPS, S.A. NIPC, veio deduzir Impugnação Judicial, contra a liquidação de IRC e de juros compensatórios resultante da autoliquidação do exercício de 2010, no montante de € 11.032,51.

Por sentença de 13 de dezembro de 2012, o TAF de Sintra, julgou a impugnação procedente.

Reagiu a Fazenda Pública, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram **as seguintes conclusões:**

"I) Com a introdução da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, deu-se uma alteração substancial da natureza e do regime da derrama.

II) O n.º 1 do artigo 14º da citada lei pressupõe uma modificação de fundo no modo de cálculo da derrama, ao passar a ter como base o lucro tributável e não a colecta.

III) Assim passam a poder existir sujeitos passivos sem colecta, mas sujeitos ao pagamento da derrama.

REPRESENTAÇÃO

IV) Por outro lado, sendo a derrama uma taxa proporcional, não tem em Conta os vários regimes de redução de taxa do IRC.

V) Nestes termos, face ao regime anterior são penalizados os rendimentos sujeitos a taxas de IRC menores, já que em termos de derrama, passam a ser tributados por uma taxa igual a todos os sujeitos passivos do município em causa.

VI) No que concerne aos Grupos de Sociedades e ao seu Regime Especial de Tributação (RETGS), dado que a derrama passou a ter como base o lucro tributável, ou seja, uma incidência mais a montante que anteriormente, devem ser acolhidas as regras do CIRC, também até ao momento de determinação do lucro tributável, porque de seguida, se seguem as regras próprias da derrama, isto é, a aplicação da taxa.

VII) De facto, no RETGS, não existindo colecta respeitante a cada uma das sociedades, existe e é necessária a determinação do lucro tributável de cada uma delas, sendo esta, também, uma operação que se situa a montante e que corresponde, ao que está determinado no n.º 1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais, o qual estipula que a derrama é lançada "sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na (respectiva) área geográfica…"

VIII) Isto é, desde o momento em que é determinado um lucro tributável, sujeito e não isento para efeitos de IRC, a liquidação da derrama, passa a reger-se pelas regras próprias, de acordo com o que estipula o citado n.º 1 do artigo 14.º da LFL naquela redacção.

IX) Certo é que, esta é a forma mais directa de fazer corresponder a receita da derrama ao Município onde o correspondente rendimento é efectivamente gerado.

X) E se, nos termos do n.º 1 do artigo 70º do CIRC, o lucro tributável do grupo é calculado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais, tal significa que anteriormente já foi calculado, para cada uma das sociedades, um lucro ou um prejuízo, sendo esse resultado que, nos termos do n.º 1 do artigo 14º da Lei 2/2007, deve servir de base ao apuramento da derrama, não tendo relevância, para este efeito, o lucro tributável do grupo, que é posterior.

XI) Com efeito, não subsiste qualquer impossibilidade de liquidar a derrama individual de cada sociedade, tendo em conta que o objecto da sua incidência real foi deslocado da colecta do IRC para o lucro tributável sujeito a esse imposto e esse lucro tributável existe, o que não acontecia com a colecta.

XII) Alteração que permite atender com maior acuidade à conexão geográfica entre o Município e a derrama que lhe é conferida, quanto aos rendimentos gerados na sua área.

XIII) Este entendimento da Administração Tributária que decorre dos termos da lei, corresponde ao divulgado através do Ofício Circulado n.º 20 132 da Direcção de Serviços de IRC de 14 de Abril de 2008.

XIV) Posteriormente, contudo, veio este Venerando Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no Ac. n.º 0909/10 de 2 de Fevereiro de 2011 citado na douta sentença recorrida, sufragar entendimento diverso.

XV) Sucede que, como decorre da douta sentença recorrida e do entendimento expresso neste Acórdão, no seguimento dos ensinamentos de Saldanha Sanches, existe uma autonomia entre IRC e a Derrama.

XVI) Autonomia essa que, não obstante a partilha de alguns elementos com o IRC, ao nível da incidência e determinação do lucro tributável, implica, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, a não consideração daquele especial regime de tributação de IRC para efeitos de derrama,

XVII) Isto porque, no caso das sociedades abrangidas pelo RETGS, é inegável que cada uma das sociedades que integram o perímetro é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC.

XVIII) Acrescendo que, em momento algum é consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos.

XIX) Verificam-se deste modo as condições, expressamente, previstas na lei para a sujeição a derrama nos moldes que a Administração Tributária advoga.

XX) Sendo que igualmente, é a interpretação que melhor se coaduna com o espírito da lei, e a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos municípios que se consubstancia na derrama.

XXI) E se é certo que, como se dá conta na douta sentença recorrida, que o legislador do artigo 14º da LFL não foi muito profícuo na redacção das regras próprias da derrama, também é certo que, no que concerne à base de incidência, o n.º 1 do artigo 14º da LFL expressamente determina a aplicação das regras do IRC, mas não de todas indiscriminadamente.

XXII) O legislador, neste caso, foi explícito e estipulou que a derrama incidirá sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC dos sujeitos passivos referidos na norma.

XXIII) Ou seja, não determinou a aplicação das regras do IRC em bloco, diferentemente do que sucede no art. 13º n.º 1.

XXIV) Se a lei da derrama não estabelece expressamente a aplicação de um regime especial como é o do RETGS, este regime não poderá ser aplicável. Não se verificando nesta situação qualquer lacuna da lei.

XXV) A LFL, ao determinar a incidência da derrama sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos para efeitos de IRC, não convocando as regras do RETGS, acolhe as regras do CIRC, mas apenas até ao momento da determinação do lucro tributável de cada sujeito passivo, antes do cálculo do lucro tributável do grupo.

XXVI) Com efeito, para efeitos de cálculo do lucro tributável do grupo, quando aplicável o RETGS, é necessário que seja apurado previamente o lucro tributável de cada sociedade, só operando o RETGS após o lucro tributável de cada elemento do grupo estar apurado.

XXVII) Por outro lado, este regime será o que melhor concretiza a deliberação do Município, sendo-lhe devida a derrama que efectivamente corresponde ao rendimento gerado na sua área.

XXVIII) No RETGS, os lucros tributáveis de determinadas sociedades podem ser absorvidos pelos prejuízos de outras, sendo que determinado município onde está instalada determinada sociedade que produziu lucro tributável pode deixar de auferi-lo se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo.

XXIX) As razões subjacentes ao estabelecimento do RETGS por parte do legislador prendem-se com a intenção de dar tratamento em sede de IRC a uma realidade económica que vê os grupos de sociedades, em determinadas condições, como uma única entidade (cf. preâmbulo do Dec. Lei 414/97 de 31 de Dezembro).

XXX) O Estado optou, neste caso, pela realização de um fim público que entendeu superior ao da satisfação das necessidades colectivas, ou fins para que o imposto foi criado.

XXXI) As entidades tributadas em sede de IRC que beneficiam do RETGS, podem ver diminuídas as contribuições que lhes cabem na justa distribuição do dever tributário, mas contribuem com outros valores colectivos qualificados pelo Estado como superiores.

XXXII) No entanto, haverá que ponderar se este objectivo de política do imposto estadual se deverá projectar também na derrama, que é um imposto municipal.

XXXIII) E, também a distinção entre impostos estaduais e municipais nos leva à conclusão de que o RETGS não é aplicável em sede de derrama.

XXXIV) Os impostos estaduais têm por fundamento a existência de necessidades colectivas gerais e destinam-se à criação e aplicação de meios de satisfação de tais necessidades, devendo caber a todos os cidadãos o dever contributivo. Os impostos municipais baseiam-se em necessidades REPRESENTAÇÃO exclusivamente locais, cabendo o dever contributivo aos cidadãos a que tais necessidades respeitem.

XXXV) Nesta medida, os superiores valores colectivos gerais que motivaram a introdução do RETGS parece não poderem vir a coincidir com os valores que subjazem a qualquer deliberação do lançamento da derrama.

XXXVI) Sendo que os Municípios, se assim o entenderem as respectivas Assembleias Municipais, podem, eles próprios, estipular taxas reduzidas de derrama, nos termos do n.º 4 do artigo 14.º da LFL, bem como conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios (artigo 12º da LFL)

XXXVII) A sentença recorrida, ao assim não entender, apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos acima assinalados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termos em que, com o mui douto suprimento de V. Exas, deverá ser considerado procedente o recurso e revogada a douta sentença recorrida, como é de Direito e Justiça."

Não foram apresentadas contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

"Recorrente: Fazenda Pública

Objecto do recurso: sentença anulatória da liquidação de IRC (sujeito passivo: A…… -SGPS,SA) e juros compensatórios, no montante global de €11 032,51 (exercício de 2010)

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: base de incidência da derrama no caso de tributação segundo o regime especial aplicável aos grupos de sociedades (RETGS)

I. A questão decidenda foi apreciada e resolvida nos acórdãos STA-SCT 2.02.2011 processo nº909/10 e 22.06.2011 processo nº309/11 (com idêntico sumário doutrinário, que se transcreve e merece a adesão do Ministério Público), 2.05.2012 processo n.º 234/12 e 5.07.2012 processos nºs 206/12 e 265/12.

«De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007,de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

2. Quando se/a aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades»

A doutrina dos arestos ancorou-se nas seguintes premissas, enunciadas de forma sintética:

- de acordo com o actual regime, plasmado na Lei das Finanças Locais, a derrama é um imposto autónomo em relação ao IRC, embora com uma base de incidência comum (lucro tributável em IRC)

- as lacunas verificadas no regime jurídico da derrama quanto à determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias são integradas por via da aplicação subsidiária do regime do IRC

- esta forma de determinação do lucro tributável do grupo, correspondente à base de incidência da derrama, não é incompatível com a relevância dos prejuízos fiscais na formação da matéria colectável da derrama

II. A doutrina consolidada dos acórdãos supra identificados, embora resultante de correcta aplicação dos princípios hermenêuticos, poderia perverter o cumprimento do objectivo legal da derrama, enquanto instrumento financeiro indispensável à realização pelos municípios das suas atribuições constitucionais no âmbito da autonomia local, o que aconteceria quando, no âmbito do RETGS, os lucros tributáveis de certas sociedades fossem absorvidos pelos prejuízos de outras, permitindo que os municípios onde se instalassem sociedades com lucro tributável deixassem de auferir as receitas geradas nos seus territórios se o grupo, no seu conjunto, apresentasse prejuízo

III. O legislador procurou a eliminação do efeito colateral perverso com a alteração do regime legal nos termos da qual, no âmbito do RETGS, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo (art. 14º n.º 8 LFL, redacção conferida pelo art. 57º Lei n.º 64-B/2011, 30 dezembro)

Porém, o carácter inovador e não interpretativo da norma impede a sua aplicação retroactiva (cf. acórdãos STA-SCT 2.05.2012 processo n.º 234/12 e 5.09.2012 processo n.º 265/12, com enunciação de argumentário que merece a adesão do Ministério Público)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada."

2 — FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguintes factualidade:

A) A impugnante é uma sociedade dominante de um Grupo de empresas tributadas pelo regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade – acordo.

B) No dia 31.05.2011, Impugnante, submeteu, via Internet a declaração Modelo 22 do Grupo, relativa ao exercício de 2010. (Doc. n.º 2 junto à p.i.).

C) No quadro 10 da declaração Mod. 22 a que se refere a alínea B) do probatório foi inscrito a título de Derrama o montante de € 1.922,28, correspondente ao somatório das derramas calculadas individualmente para cada uma das sociedades do grupo. (Doc. n.º 2 junto à p.i.)

D) A impugnante não efectuou qualquer pagamento de Derrama, em face da inexistência de qualquer lucro tributável do grupo. – acordo –

E) No dia 04.07.2011, a Administração tributária emitiu a liquidação de IRC n.º 2310385447, relativa ao exercício de 2010, no montante de €11.032,51. (Doc. nº2 junto à p.i.)

F) A pedido da impugnante, o Banco Millennium BCP, em 04.11.2011, prestou garantia bancária n.º 00125-02-1782572, no valor de 13.923,93, com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º 3611201101101781 subjacente à liquidação a que alude a alínea E) do probatório. (Doc. a fls. 98/100 dos autos em apenso)

G) Em 17.10.2011, deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos autos)

3 – DO DIREITO

DECIDINDO NESTE STA:

A questão que se coloca nos presentes autos é a de saber qual o modo legal de apuramento da derrama, no caso de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, no exercício de 2010.

A recorrida A……. SA, sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, actuou conforme orientações genéricas da Administração Fiscal espelhadas no oficio circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços do IRC (cfr. campo 364, quadro 10, do modelo 22)

Fê-lo a contra-gosto e impugnou a liquidação que obteve provimento na 1ª Instância, decisão, que adiantamos já, é de confirmar.

A recorrente Fazenda Pública defende que a derrama prevista na Lei das Finanças Locais de 2007 é claramente um imposto autónomo em relação ao IRC, decorrendo daí que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, não é constituído pelo lucro tributável do grupo, devendo a mesma ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades do grupo na sua declaração pois que considera que anteriormente à existência do lucro tributável do grupo existe o lucro tributável de cada sociedade, sendo este resultado, de cada sociedade, que o n.º 1 do artº 14º da lei 2/2007 de 15 de Janeiro, invoca para servir de base ao apuramento da derrama.

Mas no nosso ver não é assim, como anteriormente já se decidiu em acórdão por nós relatado no rec. 01408/2013 de 13/03/2013.

Como se expendeu no Acórdão deste STA de 02-05-2012 tirado no recurso n.º 234/12:

"A cobrança da derrama está prevista no art. 14º (Este normativo foi recentemente alterado pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), cujo artº 57º deu nova redacção do seu n.º 8. Porém, como abaixo se verá, entende-se que esta alteração não é aplicável ao caso subjudice, por se tratar de norma inovadora.), n.º 1 da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro.

Dispõe o referido normativo que os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

A questão controversa nos presentes autos refere-se à base de incidência da derrama municipal quando seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS),

E isto porque no âmbito do REGTS dispõe o artº 64º, n.º 1 do CIRC, redacção em vigor à data dos factos (artº 70º, n.º 1 da actual redacção) que o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Ora existência da derrama está condicionada à existência do imposto principal (IRC). Trata-se assim de um imposto acessório que acresce ao imposto principal, de cuja existência prévia depende (cf. neste sentido Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, 3ª edição, pag. 55, e ainda os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.10.2001, recurso 025203 e de 23.09.1992, recurso 014380, in www.dgsi.pt).

É da sua natureza de imposto acessório que decorre a forma de cálculo da derrama.

Assim os impostos acessórios ou são calculados sobre a colecta do imposto principal (os chamados adicionais) ou então calculam-se sobre a matéria colectável (designados por adicionamentos cf. ob. cit., pag. 55).

No caso do novo regime do artº 14º da Lei das Finanças Locais a derrama passou a incidir, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas deixando de incidir sobre a colecta, ou seja deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionamento (Ver neste sentido Rui Duarte Morais, Passado, Presente e Futuro da Derrama, revista Fiscalidade, n.º 38, pags. 109 e segs., e Sérgio Vasques, o Sistema de Tributação Local e a Derrama, Fiscalidade, pag. 121.).

Mas não perdeu, por isso, a característica de imposto acessório, na medida em que carece de autonomia e depende do imposto principal – cf. Américo Fernando Brás Carlos, Impostos, Teoria Geral, 3ª edição, pags. 64 e 65.

Assim mantendo a derrama contornos de imposto acessório do IRC, e não resultando da Lei das Finanças Locais (na redacção então em vigor) regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência nos casos de aplicação do RGTGS, haverá que seguir para o respectivo cálculo as regras do imposto principal (IRC).

Também neste sentido se vem pronunciando, de forma unânime, este Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos acórdãos 909/10 de 02.02.2011 e 309/11 de 22.06.2011, cuja jurisprudência sufragamos e passaremos a acompanhar de perto.

Como se disse neste último aresto, «não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a derrama continua, todavia, a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.

Com efeito, além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omisso quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária.

Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, in Fiscalidade n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC.

Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a derrama deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5.º mês seguinte ao fim do período de tributação.

E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades. Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros

tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo.

E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama.

Tal entendimento, sufragado na decisão recorrida, é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente os mencionados pela recorrente na conclusão 9 das suas alegações.»

Pelo exposto, é de concluir que nos casos em que esteja em causa a aplicação do RTGS a base de incidência da derrama para os efeitos do artigo 14.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (na redacção em vigor no exercício de 2010), será o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC (artº 64º, n.º 1 do CIRC), razão pela qual a sentença recorrida que assim considerou deve ser confirmada.

Refere, ainda a recorrente, em abono da sua tese vertida nas conclusões de recurso, supra destacadas, que o legislador, foi explícito e estipulou que a derrama incidirá sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC dos sujeitos passivos referidos na norma ou seja que, não determinou a aplicação das regras do IRC em bloco, diferentemente do que sucede no art. 13º n.º 1 pelo que se a lei da derrama não estabelece expressamente a aplicação de um regime especial como é o do RETGS, este regime não poderá ser aplicável. Não se verificando nesta situação qualquer lacuna da lei.

De facto, na nova redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), dispõe o n.º 8, do referido artº.14 "Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC.";

Mas este normativo, a nosso ver, não tem natureza interpretativa, sendo antes inovador e por isso não se aplica ao exercício de 2010, que é o caso que nos ocupa.

É certo que o artº 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) alterou a redacção do n.º 8 do art.º 14.º, da Lei das Finanças Locais, passando esta norma a prever que "quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC".

Como é consabido, só se a lei fosse interpretativa é que aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa.

Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8º do artº 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior.

Trata-se, no dizer do acórdão deste STA, supra citado, certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal.

Ora, como refere Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador, pág. 247) "… para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora".

Neste contexto, sendo a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo pacífica, em sentido aliás inverso ao consagrado na lei nova, haveremos de concluir que não estamos perante uma lei interpretativa mas sim perante uma lei inovadora, portanto, com aplicação apenas para o futuro – art. 12º do CC.

Preparando a decisão formulamos as seguintes conclusões:

I – De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

II – Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do artº 14º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama do ano de 2010, devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

III – O art.º 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artº 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.

4 - DECISÃO:

Pelo exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Processo n.º 523/14-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA — Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 12 de Agosto de 2013

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

A…… S.A., exequente no PROC. n.º 2542/13.9BEPRT, em que é executado B……, identificado nos autos, **veio, ao abrigo do disposto no artº 28º do Códigos de Procedimento e Processo Tributário**, interpor o presente recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou não provada e improcedente a reclamação deduzida pela aqui Recorrente do Despacho proferido em 12.08.2013, pelo Chefe de Serviço de Finanças de Vila do Conde.

Proferido acórdão que negou provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida e condenou a recorrente no pagamento das custas, veio a Representante da Fazenda Pública requerer a rectificação do acórdão nos termos do disposto no artº 613º e 614º do Código de Processo Civil com fundamento em não ter havido pronúncia no mesmo sobre um requerimento que apresentara nas contra-alegações de dispensa do pagamento da taxa de justiça prevista no artº 6º, n.º 7 do Regulamento das Custas processuais.

Verifica-se que constando das contra-alegações de recurso o pedido de dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça, não houve pronúncia sobre o mesmo o que ora se passa a suprir-se ao abrigo do disposto nos artº 615, n.º 1, d) e 666º do actual Código de Processo Civil, aqui aplicáveis por força do disposto no artº 2, d) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Estamos perante um recurso de uma decisão judicial proferida num processo de reclamação de decisão do órgão de execução fiscal, no processo executivo que decorreu seus trâmites sem qualquer processamento anómalo. Não poderá também considerar-se que se revestiu de uma excepcional simplicidade, sendo que se afigura que, neste tipo de situações, tal pode verificar-se, nomeadamente, nas que podem/devem ser logo decididas por despacho do relator: como julgar findo o recurso por inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, julgar verificada alguma circunstância que obste ao conhecimento do recurso, julgar verificado o erro na subida imediata do recurso, nas situações previstas no art. 656º do actual CPC, ou ainda em caso de desistência do recurso.

Na situação presente em que, tratando-se de um recurso, a taxa de justiça é sempre fixada nos termos da tabela I-B, nos termos do disposto no artº 6, n.º 2 do Regulamento das Custas processuais, abre-se a possibilidade de o juiz poder determinar, a final, a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça tendo em conta a especificidade da situação e, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento – n.º 7 do preceito em análise – n.º 7 do mesmo preceito –.

Tal como anteriormente decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo para que se verifique uma situação de dispensa desse pagamento, atendendo à complexidade da causa e à conduta processual das partes, haverá uma e outra que se apresentar aquela de complexidade inferior à média e esta de valoração superior à média, para que por si sós, uma e outra das condições justifiquem essa dispensa.

Todavia o preceito refere também que deve atender-se à especificidade da questão, apresentando-se, tal como claramente expresso no Ac. do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no processo 1319/12.3 como um mecanismo *flexibilizador do montante das custas devidas até final*, que permite a graduação casuística e prudencial do montante da taxa de justiça devida a final em termos que permitam uma

leitura do regulamento das custas conforme à Constituição garantindo que da sua aplicação não resulta uma violação dos princípios constitucionais do direito de acesso aos tribunais, e da proporcionalidade.

Os recursos deste tipo são equiparáveis aos recursos de decisões interlocutórias, de matriz marcadamente incidental. Ainda que se não considere que os termos do recurso, atendendo à complexidade e conduta das partes sejam de molde a claramente dispensar a totalidade do remanescente da taxa de justiça, o valor que em concreto atinge tal remanescente é demasiado elevado, pelo que lançando mão do referido mecanismo *flexibilizador*, considera-se adequado dispensar as entidades recorrentes de 95% do remanescente da taxa de justiça.

Nestes termos, ao abrigo do disposto no artº 613º, n.º 2, do actual Código de Processo Civil procede-se ao suprimento da nulidade por omissão de pronúncia do acórdão da seguinte forma:

«Nos termos do disposto no artº 6, n.º 7 do Regulamento das custas processuais dispensa-se a Fazenda Pública do pagamento de 95% do remanescente da taxa de justiça».

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, em suprir a nulidade do acórdão que antecede, nos moldes antes expressos.

Sem custas.

Lavre cota das alterações ordenadas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Notificação postal. Carta registada. Recibo. Formalidade Ad Probationem. *Ónus de prova. Registo informático.*

Sumário:

I — É a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais.

II — O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.os 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

III — Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

IV — O registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT), é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo princípio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado.

V — O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

VI — Não tendo a oponente elidido a referida presunção, o que levou a que no probatório da decisão de 1.ª Instância tenha sido dado como assente a recepção das liquidações na sede daquela falece o fundamento de inexigibilidade da dívida exequenda por falta de notificação.

Processo n.º 603/13-30.
Recorrente: A…, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……. LDA, NIPC ……, deduziu oposição o processo de execução fiscal n.º 1457201101037552, por dividas de IRC e juros compensatórios, relativos aos períodos 2008 e 2009, no valor global de € 60.826,12.

Por sentença de 20 de outubro de 2012, o TAF de Leiria, julgou que a oposição não deve proceder porque não ocorreu o alegado fundamento da oposição traduzido na inexigibilidade da divida exequenda.

Inconformada com o assim decidido, veio a sociedade A…… LDA interpor o presente recurso cujas alegações integram as **seguintes conclusões:**

A) — As notificações das liquidações nomeadamente resultantes de correcções à matéria tributável que tenham sido objecto de notificação para efeitos de direito de audição, são efectuadas por carta registada.

B) — As notificações registadas, em matéria tributária, encontram-se reguladas nos artigos 35º a 43º do CPPT, sendo que, em nenhuma destas normas se encontra regulada a forma das notificações registadas.

C) — Não estando regulada, no CPPT, a forma das notificações registadas, por força da alínea e) do artigo 2º do citado Código, terá de aplicar-se o regime do Código do Processo Civil.

D) — As notificações registadas encontram-se reguladas nos artigos 253º a 263º do Código do Processo Civil, normas estas que, ao abrigo dos DL 183/2000 de 10.8 e DL 38/2003 de 9.9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003.

E) — Segundo o regime aprovado pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003, da carta registada faz obrigatoriamente parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue o remetente da notificação.

F) — Fazendo parte integrante da notificação registada o impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, o "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)" não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada."

G) — Configurando a "entrega conseguida" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)".

H) — Não informando o citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," o dia em que é efectuado o registo da notificação significa que não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do artigo 39º do CPPT e por este motivo, o registo efectuado nos termos do citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não cumpre com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

I) — A douta sentença recorrida incorreu em errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do artigo 342º do Código Civil.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida, ordenando-se o arquivamento da execução e apensos.

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

"A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leira, exarada a fls. 49/56, em 22 de Outubro de 2012.

A sentença recorrida julgou procedente a oposição, no entendimento de que a recorrente foi notificada das liquidações exequendas (IRC de 2008 e 2009), pelo que não ocorre o alegado fundamento da oposição traduzido na inexigibilidade da dívida.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 88/89, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Antes de mais diga-se que o regime das notificações registadas em sede de procedimento tributário, é regulado pelos normativos dos artigos 36.º a 39.º do CPPT e pelo Regulamento do Serviço Público

de Correios (Decreto de 14 de Julho de 1902 e DL 176/88, de 18 de Maio) e não pelos artigos 253.º a 263.º do CPC, que ao abrigo dos DL 183/2000, de 10 de Agosto e DL 38/2003, de 9 de Setembro, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003)- neste sentido parece ir o acórdão do STA, de 2012.05.16-P o 01181/11, disponível no sitio da Internet ww.dgsi.pt.

Do probatório resulta suficientemente provado que a AT remeteu para o domicílio da recorrente através de registo simples, em 27 e 31 de Outubro de 2011 as liquidações exequendas que foram recepionadas na sede da recorrente em 28 de Outubro de e 2 de Novembro de 2011.

A partir destes dados incumbia à recorrente ilidir a presunção de notificação estatuída no artigo 39.º/1 do CPPT, o que não logrou fazer.

Questão exactamente similar à, ora, em análise foi apreciada pelo acórdão do STA de 16 de Maio de 2012, já referenciado em nota de roda pé, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro e aqui se dá por reproduzido.

Resulta, assim, provado que a recorrente foi devidamente notificada das liquidações que estão na génese da instauração da execução fiscal, pelo que a dívida é exigível, inexistindo fundamento para a oposição judicial.

A sentença recorrida não merece, pois, censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica."

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:

A) A oponente foi objecto de acção inspectiva a coberto da Ordem de Serviço n.º 01201002549, ao exercício do IRC, do ano de 2008, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

B) No âmbito do procedimento inspectivo, referido em A), a oponente foi notificada do projecto de relatório para efeitos de audição prévia, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

C) Em resultado das correcções efectuadas pelos Serviços de Inspecção, no âmbito da acção inspectiva, referida em A), foram emitidos os seguintes documentos de cobrança, dirigidos à sede da oponente, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos:

1. Liquidação nº201100001653984,00 valor de € 31.127,12;

2. Liquidação nº2011 00001655806, no valor de € 29.699,00.

D) As liquidações, referidas em C), foram enviadas para a sede da oponente, através de cartas registadas, com os registos nºs RY546010422PT, RY546107449PT, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

E) As liquidações, referidas em C), foram recepcionadas na sede da oponente em 28/10/2011 e 2/11/2011, respectivamente, nos termos constantes de fls. 15 e 16, dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

F) Pelo Serviço de Finanças de Porto de Mós foi instaurado à oponente o processo de execução fiscal n.º 1457201101037552; para cobrança de dívidas de IRC de 2008, ao qual foi apenso o processo de execução fiscal n.º 1457201101037560, para cobrança de dívidas de IRC de 2009, nos termos constantes de fls. 21 a 24, dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

3- DO DIREITO:

Para julgar improcedente a oposição considerou-se na 1ª Instância o seguinte (destacam-se apenas os trechos da decisão com maior relevância para o presente recurso):

1— Relatório.

A……., LDA., com o N.I.P.C. ……, com sede na Rua ……., n.º ……., ……, em Porto de Mós, veio deduzir a presente oposição ao processo de execução fiscal n.º 1457201101037552 e apenso, por dívidas de IRC e juros compensatórios, relativos aos períodos 2008 e 2009, no valor global de €60.826,12.

Alegando, em síntese, não ter sido notificada validamente para proceder ao pagamento voluntário das liquidações porquanto não foram recebidas, nem na morada dos gerentes nem na sede da oponente, as notificações das referidas liquidações, com vista ao pagamento voluntário da dívida exequenda.

Mais alega, não ter sido entregue qualquer aviso postal para levantar aos CTT.

Finalmente, invoca a inexigibilidade do imposto por falta de notificação.

Concluiu que fosse julgada procedente a presente oposição, com a consequente extinção da execução fiscal.

Remetida a tribunal foi a presente oposição recebida liminarmente.

A Exm.º Representante da Fazenda Pública apresentou contestação, pugnando pela improcedência da oposição, uma vez que está provado nos autos o envio das liquidações, por carta registada.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência da oposição.

II — Saneamento dos autos

(…)

III— Fundamentação Fáctico-jurídica (matéria de facto consta no relatório)

(…)

Em face da matéria de facto provada, as questões que importa solucionar prendem-se com a análise dos fundamentos de oposição aduzidos pelo oponente, devendo o Tribunal, igualmente e sendo caso disso, tomar conhecimento de outras matérias que sejam de conhecimento oficioso, cfr. artigo 660º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

Importa agora proceder à subsunção jurídica da matéria de facto provada, em ordem à posterior decisão da causa.

A questão suscitada pela oponente que cumpre resolver é a alegada inexigibilidade do imposto por falta de notificação das liquidações em causa que constitui fundamento de oposição.

Ora vejamos.

Antes de mais, uma palavra quanto à idoneidade do meio processual utilizado.

(…)

sendo este o meio processual idóneo para a apreciação do pedido.

Vem a oponente alegar que não foi notificada das liquidações de IRC e juros compensatórios pois não foi deixado aviso postal para levantar nos CTT.

In casu, resulta da matéria de facto provada que a notificação respeita a liquidações adicionais do IRC e juros compensatórios apuradas na sequência de inspecção tributária, onde ocorreu direito de audição.

Dispõe o artigo o n.º 3 do artigo 38º do CPPT que as liquidações que resultem de "correcção à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada" (sublinhado nosso).

Sobre questão em tudo idêntica à dos autos, já se pronunciou o órgão de cúpula desta Jurisdição - o Supremo Tribunal Administrativo — no Acórdão de 16/5/2012, rec. 01181/11, consultável em www.dgsi.pt., sustentando o seguinte: (…)

No caso dos autos, a Fazenda Pública juntou aos autos os dados dos registos constantes do site dos CTT. (vide Acórdão do STA de 21/1/2010, rec. 00623/08.6).

Aqueles elementos constantes do processo administrativo apenso aos autos indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações do IRC e juros compensatórios, o número do registo postal dessas notificações, a indicação que foram recebidas e a data da sua recepção e são coincidentes com os constantes dos registos da DGSI.

Do conjunto das provas produzidas, é forçoso concluir que o registo foi efectuado e a oponente notificada.

Todavia, poderia a oponente ter elidido a presunção do registo.

Regressando ao Acórdão supra citado "(…)

Seguindo de perto a jurisprudência citada, também no caso dos autos a oponente não logrou elidir a presunção, provando que nunca recebeu as notificações das liquidações, pelo que falece o argumento da inexigibilidade da dívida exequenda por falta de notificação.

Assim é imperioso concluir pela improcedência deste vício.

É a oponente responsável pelo pagamento das custas (artigo 446º nºs 1 e 2 CPC).

IV - Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos.

1. Julga-se improcedente a oposição.

II. Fixa-se a acção o valor indicado pela oponente.

III. Fixa-se o valor da acção para efeito de custas judiciais em €1000.

IV. Custas pela oponente.

V. Registe e notifique.

DECIDINDO NESTE STA:

A recorrente deduziu oposição à execução fiscal contra si instaurada, alegando que a dívida exequenda é inexigível pelo facto de não ter sido notificada validamente para pagamento voluntário das liquidações em cobrança.

A recorrente não se conforma com o julgamento de improcedência da oposição efectuado na 1ª instância, argumentando que houve uma incorrecta interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, uma vez que "*Não informando o citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," o dia em que é efectuado o registo da notificação significa que não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do artigo 39º do CPPT e por este motivo, o registo efectuado nos termos do citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não cumpre com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo".*

A questão jurídica a resolver consiste, pois, em determinar se o registo postal da carta que contém a notificação do imposto apenas pode ser provado pelo recibo emitido e entregue ao remetente pelos CTT ou também pode ser demonstrado por outros meios de prova, designadamente os registos informáticos da emissão, distribuição e entrega daquela correspondência existentes nos respectivos serviços.

Como se escreveu no ac. Acórdão de 16/5/2012, rec. 01181/11, consultável em www.dgsi.pt., em que o ora relator interveio como Juiz 2º adjunto *"Tem-se presente que a notificação é um acto independente e com vida própria relativamente ao acto a notificar. Todo o acto tributário necessita de ser notificado para produzir plenos efeitos na esfera jurídica do destinatário, erigindo-se a notificação em corolário da eficácia do acto (cfr. n.º 6 do art. 77º da LGT e n.º 1 do art. 36º do CPPT). O acto que se notifica deve cumprir determinados requisitos legais para ser válido, mas esses requisitos não dão eficácia ao acto notificado. A eficácia produz-se mediante a notificação, através da qual se dá a conhecer aos interessados os actos que os afectam. A separação nítida entre acto notificado – o que deve cumprir os requisitos de legalidade para ser válido – e acto de notificação, o veículo que dá a conhecer o acto notificado, significa que ambos tomam caminhos jurídicos diversos quanto à sua configuração e respectivo regime jurídico.*

Deste modo, podemos assinalar às notificações tributárias algumas características básicas que as distinguem no universo dos demais actos jurídicos: (1) é um acto independente do acto que notifica, ainda que praticado em função dele; (ii) é um acto externo de comunicação, uma vez que põe em relação a administração tributária com o contribuinte; (iii) é um acto expresso, com destinatário perfeitamente individualizado; (iv) é um acto de trâmite, mas que se efectua no âmbito de um (sub)procedimento autónomo; (v) é um acto documental, uma vez que se realiza de forma a colocar o acto tributário na esfera de perceptibilidade do seu destinatário; (vi) é um acto regulado por normas de procedimento, que fixam os requisitos formais da sua produção; (vii) e é um acto que se produz de modo oficial e oficioso.

O facto da notificação corresponder ao exercício de uma actividade documentada, em virtude da qual se comunica oficiosamente ao interessado um determinado acto tributário e que lhe dá a eficácia desejada, tem como consequência que a prova da sua existência pertence à Administração. É a administração tributária quem toma a iniciativa de dirigir a notificação ao contribuinte e por isso é ela quem tem o ónus de demonstrar que o fez de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais(...)".

No caso dos autos, a notificação respeita a liquidações adicionais do IRC dos anos de 2008 e 2009 apuradas na sequência de inspecção tributária, onde a recorrente exerceu o direito de audição. O n.º 3 do artigo 38º do CPPT prescreve que as liquidações que resultem de «correcção à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada».

O procedimento de notificação por carta registada, regulado nos artigos 35º a 39º do CPPT e no artigo 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios (RSPC), aprovado pelo DL n.º 176/88 de 18/5, compreende os seguintes actos: (i) a emissão de uma carta, que incorpora a notificação do acto tributário, com a respectiva fundamentação (ii) o registo nos serviços postais, através da apresentação da carta em mão, mediante recibo; (iii) e a entrega no domicílio fiscal do respectivo destinatário, comprovada por recibo.

Em princípio, do ponto de vista formal, estes actos colocam a informação ao alcance do sujeito passivo, fazendo depender o respectivo conhecimento exclusivamente da sua vontade.

O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos nºs 2 e 4 do artigo 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi remetida e colocada ao alcance do destinatário. Para a administração tributária é suficiente exibir o recibo da apresentação em mão da carta expedida sob registo, pois, não tendo sido devolvida a carta, o n.º 1 do artigo 39º do CPPT presume que a notificação se efectuou no 3º dia posterior ao registo. Porque a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições do destinatário ter possibilidade de conhecer a sua existência, através de uma regra de experiência (id quod plerumque accidit), a lei presume que a comunicação postal demora três dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1º dia útil, se o último dia não for dia útil.

Deste modo, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma presunção legal destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando. Mas a «presunção» que tem por base o registo postal, não existe se o registo não for feito.

No caso concreto, a recorrida Fazenda Pública não juntou aos autos o recibo da expedição da carta sob registo. Perante essa omissão, a recorrente conclui que não está provado o dia em que foi efectuado o registo postal da notificação, o que é impeditivo do funcionamento da presunção do n.º 1 do artigo 39º do CPPT. A tese da recorrente parece ser no sentido de que o recibo de apresentação da carta é único

meio de prova de que a mesma foi expedida sob registo, não admitindo que os "prints internos" da administração fiscal e dos CTT sejam documentos idóneos para provar que o registo foi feito.

Não se duvida que o recibo da apresentação da carta nos serviços de correio é de grande importância probatória do registo postal e por isso mesmo pode questionar-se se o recibo tem preponderância absoluta como meio de prova ou se é possível prová-lo por outros meios.

O registo postal, com ou sem aviso de recepção, apenas se justifica por uma questão de segurança probatória. É uma formalidade que a lei prevê para melhor garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade do acto notificado, evitando o risco de se invocar a falta de notificação. E resulta claramente do artigo 28º do RSPC que a finalidade tida em vista ao se exigir o recibo foi apenas a de obter prova segura acerca do registo e não qualquer outra finalidade. Assim sendo, e aplicando o critério do n.º 2 do artigo 364º do Código Civil, deve considerar-se o recibo do registo da carta como uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

Os outros meios de prova invocados pela administração tributária são os dados constantes do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI e dos registos constantes do site dos CTT. Aqueles elementos, que constam dos autos, indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações a que nos vimos referindo e o número do registo postal dessas notificações a indicação de que foram recebidas e a data da recepção. Por sua vez, no registo dos CTT, cuja cópia consta do processo administrativo, também consta o número do registo, a data de envio e a data da aceitação do registo.

Do confronto entre os dois registos resultou claro para o julgador que as notificações das liquidações foram remetidas à recorrente através de registo postal. Daí que a matéria de facto fixada na 1ª Instância (a qual expressamente não é atacada) tenha referido não só o envio das liquidações como a sua recepção na sede da oponente (vide alíneas C) D) e E)).

A partir da prova do envio funciona a presunção do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, pertencendo ao destinatário o ónus de demonstrar que, apesar do registo, não chegou a receber as cartas pois que é verdade que a atribuição legal de certa relevância ao registo não dá certeza de que o seu destinatário as recebeu no prazo de três dias, havendo sempre o risco de as não ter recebido. E, como referimos, é por isso mesmo que o n.º 2 do artigo 39º permite ao notificado ilidir aquela presunção «quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «a data efectiva da recepção» ou, como também se estabelece no art. 6º do RSPC, qualquer outro «documento comprovativo» do destino que lhe foi dado.

Como se vê, os nºs 1º e 2º do artigo 39º CPPT indicam claramente o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção juris tantum da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 2/3/2011, rec n.º 0967/10). Se o registo da carta liberta a administração tributária do ónus de provar que a mesma ficou em condições de ser recebida pelo destinatário em três dias, **este tem o ónus de provar que, na situação concreta, a recebeu posteriormente ou que nunca a recebeu, o que não se verificou nos autos** (destaque nosso).

E assim sendo, não tem cabimento a argumentação da recorrente no sentido de que a dívida exequenda é inexigível por falta de notificação.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

IRS. Indemnização por cessação do contrato de trabalho. Não sujeição.

Sumário:

As quantias relativas a direito a férias, subsídios de férias e natal, e subsídio de turno incluem-se na média da remuneração para efeitos do disposto no n.º 4 do art. 2º do CIRS, na redacção que lhe foi introduzida pelo n.º 1 do art. 1º da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, estabelecendo um limite da não sujeição correspondente ao valor das remunerações fixas sujeitas a imposto.

Processo n.º 627/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……..
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A…… contra o acto de liquidação adicional de IRS de 2001, no valor de € 6.932,30.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. A Fazenda Pública discorda do julgamento que na sentença recorrida foi feito no âmbito da impugnação em presença, porque faz uma errónea aplicação do direito, na medida em que fez errónea subsunção do caso concreto aos nºs. 4 e 6 do art. 2º do CIRS, na redacção em vigor para 2001.

B. A douta sentença recorrida começa por indicar o sentido do termo "retribuição" que resultaria de diversos preceitos laborais, averiguando como características da "retribuição" esta representar a contrapartida da prestação de trabalho e a exigência de uma certa periodicidade ou regularidade no seu pagamento,

C. para, louvando-se no ponto II do sumário do acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 02.03.2011, proc. 1191/09.OTTCBR.C1, referir que "*também os subsídios de férias e natal e o direito a férias (e subsídio de turno) será(ão) de incluir na média da remuneração*", e que "*mal andou a AF ao ter desconsiderado no cômputo da retribuição média a que alude o art. 2º, n.º 4* (...) *os montantes de férias e subsídio, sendo que a fórmula a utilizar seria não a que utilizou e a que alude o ponto 10. do probatório, mas a que defende o impugnante"*.

D. A sentença recorrida refere ainda, quanto à norma do n.º 6 do art. 2º do CIRS, que é sabido que com a cessação do contrato de trabalho vencem-se, de imediato, uma série de créditos laborais, para assinalar que "*não se vê em que segmento daquele n.º 6 da citada norma, ou da conjugação com o n.º 4, se lê que na contagem da retribuição média não seja levado em conta, enquanto retribuição que o é, o subsídio de férias e de natal*",

E. e que "*pretender extrair daquele n.º 6 do art. 2º que, não se contabiliza na média de retribuição a que alude o n.º 4, o subsídio de férias e natal, por a eles se reportar o n.º 6*", significaria "*que as remunerações pelo trabalho prestado ("salário"),), também não entrariam na média das remunerações a que alude o art. 2º, n.º 4*", o que, segundo a sentença, levaria a ter um "*zero para calcular a média das mencionadas remunerações repartidas por doze meses*".

F. Como tal, a sentença entende que a natureza interpretativa dada ao n.º 6 do art. 2º do CIRS na redacção vigente em 2001, dada pelo n.º 2 do art. 32º da L. n.º 30-G/2000, de 29.12, "*veio apenas "esclarecer" que após a cessação do contrato as importâncias auferidas ficam sujeitas a tributação* (...), *excepto os créditos laborais que (a par da compensação) que se tenham vencido a título de remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e Natal*".

G. Termina a sentença com a decisão de julgar procedente a impugnação e, em consequência, anulo a liquidação adicional de IRS impugnada

H. Com o assim decidido não pode a Fazenda Pública, respeitosamente, conformar-se, porquanto entende, salvo o devido respeito e sem embargo de melhor opinião, que a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento de Direito, porquanto fez errónea interpretação do disposto no art. 2º, nºs. 4 e 6, do CIRS, na redacção vigente para o ano de 2001, atentas as razões que de imediato passa a expor.

I. Desde logo, na perspectiva da Fazenda Pública, e sempre ressalvado o respeito devido, que é muito, e sem embargo de melhor opinião, não é decisivo para a resolução da questão em causa na presente impugnação, porque, considerado o alcance do conceito de "retribuição" e de periodicidade enunciado no plano jurídico laboral, a sentença cita o entendimento professado no aludido acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra para incluir os subsídios de férias e natal e o direito a férias e subsídio de turno na média da remuneração mencionada no n.º 4 do art. 2º do CIRS.

J. A Fazenda Pública entende que este enquadramento juslaboral não está em consonância com o sentido e alcance da norma do n.º 4 do art. 2º do CIRS, nomeadamente da finalidade tributária inerente à sua aplicação.

K. Os precisos termos em que a norma tributária restringe o cômputo da média das remunerações, estabelecendo que só contam as que sejam remunerações "regulares", tem um sentido e alcance mais estrito que a mera periodicidade ou regularidade juslaboral, atento o objectivo de obstar a que, nos últimos 12 meses de trabalho, o sujeito passivo, com o acordo expresso ou tácito da entidade pagadora, consiga elevar o limite a partir do qual opera a sujeição a IRS da prestação auferida com a cessação do contrato de trabalho.

L. Doutro modo, permitir-se-ia àqueles contribuintes que, com a colaboração da entidade pagadora, conseguissem nos últimos 12 meses relevantes que a prestação de trabalho fosse remunerada com parcelas mais ou menos variáveis, consoante a prestação de trabalho ocorresse fora de turno ou em dias feriados, assim obtendo uma maior exclusão de tributação, torneando o limite legal de modo que não tem apoio na letra ou no espírito da lei.

M. Acresce que, como referido na decisão imediatamente impugnada, a introdução do n.º 6 do art. 2º do CIRS veio retirar do alcance da limitação negativa de incidência prevista no n.º 4 os montantes percebidos por ocasião da cessação do contrato com base em direitos vencidos com a cessação do contrato de trabalho, que determina a incidência a imposto e a verificação da delimitação do n.º 4.

N. Sendo assim, os valores recebidos a propósito da cessação, particularmente aqueles indicados no ponto 11. do requerimento inicial da reclamação graciosa como pagos nos meses de Março e de Julho de 2001, referentes a remuneração do mês de férias e ao subsídio de férias do ano da cessação, bem como a que corresponda ao direito ao mês de férias e ao subsídio de férias já vencidos, não devem ser considerados no cálculo do valor médio das remunerações regulares sujeitas a imposto, sendo englobadas na totalidade como rendimentos da categoria A.

O. Em face do exposto, o decidido na sentença do Tribunal a quo não deve subsistir, porquanto, ao levar em conta para o cálculo do valor não sujeito a imposto, nos termos do n.º 4 e no n.º 6, a contrario, do art. 2º do CIRS, na redacção vigente em 2001, incorreu em erro de julgamento de direito, determinante da sua revogação.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra-alegou o recorrido, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. Dizia o n.º 4 do art. 2º do CIRS, como ao tempo aplicável, que, em caso de cessação de um contrato de trabalho, como sucedeu com o despedimento do recorrido, "*... as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou exercício de funções na entidade devedora,...*"

2. São, assim, 4 os requisitos impostos, cumulativamente, por esta norma para identificar as remunerações a incluir no cálculo daquele valor médio (i) que todas sejam regulares; (ii) que todas tenham carácter de retribuição; (iii) que todas tenham sido sujeitas a imposto; e (iv) que todas tenham sido auferidas nos últimos 12 meses.

3. A noção de remuneração regular e seu carácter de retribuição, aferem-se pela legislação laboral que ao tempo (2001) regulava estas matérias, todas já citadas na Impugnação e Alegações do recorrido.

4. Todas as remunerações por si recebidas e, nos termos da inerente legislação laboral, consideradas naquele valor médio, foram regulares, tiveram carácter de retribuição, foram sujeitas a imposto e foram auferidas nos últimos 12 meses.

5. Tal como tudo resulta dos respectivos processamentos salariais que lhe foram feitos nestes últimos 12 meses (Ago./2000 a Jul./2001) e que são os constantes dos docs. 6 a 17 juntos com a sua Reclamação Graciosa.

6. Bem decidiu, pois, a sentença ora recorrida ao confirmar que todos os referidos valores, nestes se incluindo os respeitantes a subsídio de turno, a férias, a subsídio de férias e a subsídio de natal, são óbvias remunerações regulares e que, como tal, todos eles devem ser consideradas no cálculo do valor médio a que se refere o art. 2º/4 do CIRS.

7. Diz ainda o n.º 6 do mesmo art. 2º que "*O regime previsto no n.º 4 não é aplicável aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e de Natal*."

8. Por força das citadas leis laborais, ocorrendo cessação do contrato de trabalho antes do final do ano, há ainda lugar ao processamento e pagamento imediato destes subsídios e das próprias férias, posto que apenas proporcionalmente ao tempo trabalhado nesse ano civil.

9. Por isto que, no processamento salarial de Jul./2001 (Doc. 17 junto com a Reclamação Graciosa) apenas foram pagos ao recorrido a este título os valores correspondentes aos sete meses trabalhados em 2001 (Esc. 140.302$00 cada), isto é, 7/12 do que receberia de tivesse continuado a trabalhar até final do ano.

10. Mas o facto de haver aqui uma antecipação de vencimento, como resulta das leis laborais, não significa que estes pagamentos sejam extraordinários, ou não regulares, como pretende a recorrente, pois que como claramente resulta de o seu processamento ser proporcional ao tempo de serviço prestado no ano civil da cessação, o seu pagamento reporta-se justamente ao período de trabalho até então prestado, logo a um direito neste período adquirido.

11. Por outro lado, tendo a cessação do contrato de trabalho do recorrido ocorrido por despedimento, houve ainda lugar ao pagamento de uma indemnização/compensação a este, a qual igualmente lhe foi processada no mesmo recibo salarial de Jul./2001.

12. Ora, o n.º 6 do art. 2º vem apenas clarificar que a não sujeição a tributação prevista no n.º 4 se aplica tão só ao valor recebido a título de compensação, posto que não aos demais valores recebidos a título de "*direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e de Natal*."

13. E como do mesmo recibo salarial do recorrido (Jul./2001) se alcança, todos os valores nele processados a título de trabalho prestado, de férias, de subsídio de férias e de Natal, foram sujeitos a tributação.

14. Assim, o n.º 6 do art. 2º do CIRS, que tem natureza interpretativa, só vem clarificar que a não tributação concedida pelo n.º 4 se aplica tão só à importância no caso auferida pelo recorrido a título de compensação, ou de indemnização, pelo seu despedimento, mas não aos demais valores a título de direitos vencidos durante o seu contrato de trabalho.

15. É, pois, abusivo pretender que este n.º 6 do art. 2º do CIRS venha introduzir uma qualquer limitação às remunerações a considerar na média a que se refere o anterior n.º 4.

16. Ademais, se alguma outra leitura este n.º 6 permite, é justamente a inversa da que a Fazenda Pública aqui pretende, pois que ele só está a reconhecer aqueles valores como "*direitos vencidos durante os referidos contratos*", logo a considerar na média referida no n.º 4.

17. Muito bem salientou, pois, a sentença recorrida que a interpretação pretendida pela recorrente "levaria a um *nada*" em termos de não sujeição a imposto, pois que se o n.º 6 excluísse da média referida no n.º 4 os "*direitos vencidos*" durante o contrato de trabalho, "*designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e de Natal*", aquela média seria sempre, e forçosamente, igual a ZERO, o que configuraria um absurdo.

Nada há pois de censurável na sentença recorrida, que como tal deve ser mantida por total improcedência do presente recurso, como é de Justiça!

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A F.P. recorre da sentença proferida que, julgando procedente a impugnação apresentada por A……, anulou a liquidação adicional de IRS de 2001.

Resulta como questão controvertida a interpretação a dar da norma contida no art. 2º n.º 4 do C. do I.R.S., em que se prevê, para efeitos de isenção, que no cálculo da indemnização paga por despedimento seja considerado "o valor correspondente a vez e meia o valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto" – redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12.

2. Emitindo novo parecer entende-se ser de divergir do emitido em 1ª instância.

Com efeito, afigura-se da evolução sofrida na redacção dada à referida norma que nada impõe no sentido de ser ter querido fazer coincidir a isenção com a indemnização por despedimento ao tempo prevista, que era calculada com base na "retribuição base" auferida, segundo ao tempo previsto no art. 13º n.º 3 do Dec-Lei n.º 64-A/89, de 27/2, conforme se defende no recurso interposto.

Como norma de isenção deve ser efectuada uma interpretação estrita do que se encontra previsto – cfr. acórdão do S.T.A. de 31-10-01 proferido no proc. 026339 e especificamente sobre a norma em causa Manuel Faustino em Fiscalidade, nºs. 13-14, p. 10-13 e 34.

Da factualidade provada parece resultar ter sido apurado o valor considerado, fazendo a média das remunerações fixas que foram auferidas, em que se incluíram subsídios de turno, e ainda os de férias e de Natal.

3. Concluindo, quer parecer que bem se decidiu, sendo de julgar o recurso improcedente.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1. O impugnante foi trabalhador da B……., S.A., durante 35 anos, tendo cessado em 01 de Agosto de 2001 o contrato de trabalho e tendo auferido, por via disso uma compensação de 14.731.728$00, equivalente a € 73.481,55 – Facto não controvertido; cfr. fls. 9 do PA (Proc. 1821200604000145).

2. Nos últimos 12 meses que antecederam a cessação do contrato referida em 1, de Agosto de 2000 a Julho de 2001, o impugnante auferiu da B……, S.A, os montantes descritos no documento de fls. 14 a 16 dos autos que se tem por integralmente reproduzido, nessa parte, para os devidos efeitos legais, e que totalizam o montante de Euros 19.298,71, ali se incluindo subsídio de férias e de natal, turno e diuturnidades.

3. Em 28.02.2002, o impugnante apresentou a declaração de IRS referente ao ano 2001, tendo declarado um rendimento de € 17.312,34 – cfr. doc. de fls. 10, 11 e 13 do PA que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

4. Em 13.09.2005 os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, no decurso de uma acção inspectiva à B……, SA, foi elaborado um projecto de correcções à matéria tributável daquele ano 2001 onde propunham uma correcção de 22.014,48 Euros a acrescer ao rendimento global declarado pelo impugnante que passaria para o valor corrigido de 39.326,82 €, propondo a liquidação adicional posta em crise – cfr. fls. 13, 14 e 15 do PA que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

5. Por ofício de 14.09.2005 foi o impugnante notificado do projecto de correcções referido no ponto anterior e para se pronunciar em sede de audição prévia (art. 60º LGT) – cfr. fls. 12 do PA.

6. Em 16.09.2005, o impugnante apresentou a declaração de substituição constante de fls. 17 a 20 do PA – cfr. fls. 38 do PA.

7. Em 31.10.2005 foi efectuada a liquidação adicional n.º 4004373537/2005, que ora se impugna, no montante de € 6.932,30 e cuja data limite de pagamento ocorreu em 14.12.2005 – cfr. fls. 35 a 38 do PA.

8. Em 14.12.2005, depois de ter sido notificado da liquidação adicional atrás referida, apresentou o impugnante Reclamação Graciosa, nos termos constantes de fls. 2 a 8 do PA, cujo teor se tem por reproduzido para os devidos efeitos legais.

9. Sobre a Reclamação Graciosa apresentada foi prestada a informação constante de fls. 38 a 39, onde se conclui pelo Indeferimento da mesma.

10. Consta da informação atrás referida, entre o mais, o seguinte:

"*(...)*

2º.- Conforme entendimento do sujeito passivo a indemnização recebida pela cessação do contrato de trabalho, no montante de 73.481,51 €, não está sujeita a IRS, atenta a fórmula seguinte:

(RFM x14): 12 x 1,5 n Nat em que:

Nat= Número de anos completos de trabalho na empresa ou fracção deverão ser considerados 14 meses (Subsidio de férias e natal)

Assim,

19.298,71: 12 x 1.5 x 35 = 84.431,85 €

3º. - Os serviços de Inspecção Tributária aplicaram a seguinte fórmula:

L= 1,5 x N x TRR: 12

em que:

L= Limite a excluir da tributação

N= Número de anos completos de trabalho na empresa ou fracção

TRR= Total de remunerações regulares, com carácter de retribuição dos últimos doze meses (Remuneração mensal + diuturnidades)

Assim:

L= (996,07 € x 12) x 1,5 x 34,45: 12

L= 51.467,03 €

73.481,51 - 51.467,03 = 22.014,48 € - parte sujeita a imposto.

4º- Com a entrada em vigor da Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro o ***n.º 4 do artigo 2º do CIRS*** *passou a ter a seguinte redacção "(...)". Também o* ***n.º 6 do art. 2º do CIRS*** *foi alterado e passou a ter a seguinte redacção "O regime previsto no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e Natal". Esta última alteração (...),* ***tem natureza interpretativa***

5º- Conforme ponto anterior, o regime não é aplicável às importâncias relativas a direitos vencidos durante aqueles contratos ou ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsidio de férias e de Natal. Assim a fórmula aplicada pelos Serviços de Inspecção Tributária encontra-se correcta, no entanto, o número de anos ou fracção está errado, pois deveriam ter em consideração o arredondamento por excesso, pelo que haverá alteração no apuramento da parte sujeita:

L= (996,07 € x 12) x 1,5 x 35: 12

L= 52.293,68€

73.481,51 - 52.293,68 = 22.014,48 € - parte sujeita a imposto.

Conclusão

Nestes termos, e tendo como base os fundamentos que antecedem, deve ser ***INDEFERIDO*** *o pedido e corrigido o valor da parte da indemnização sujeita a imposto.*

(...)"

11. Nessa sequência foi proposto o indeferimento – cfr. fls. 40 do PA

12. Por ofício de 10.09.2007, foi o impugnante notificado da proposta de indeferimento e informações referidas no ponto anterior, e bem assim para exercer direito de audição prévia no termos do estatuído no artigo 60º LGT – cfr. fls. 42 do PA.

13. O impugnante pronunciou-se em sede de audição prévia, nos termos constantes de fls. 44 e 45 do PA.

14. Em 08.10.2007 foi deferida parcialmente a reclamação graciosa através de despacho de fls. 46 do PA que se tem por reproduzidas para os devidos efeitos legais.

15. Do despacho referido no ponto anterior consta, entre o mais que:

"*(...) dado o contribuinte alegar que o projecto de decisão incorre num profundo e injusto equivoco ao não considerar como remunerações regulares, o subsídio de turno e os subsídios de férias e natal, somos de referir que o mesmo resulta, não só da aplicação do n.º 4 e 6 do art. 2º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), conforme referido no projecto de despacho, mas*

também pela análise da própria lei laboral — arts. 249º e 250º do Código de Trabalho — de onde resulta que a remuneração regular é constituída pela retribuição de base e diuturnidades.

Deste modo, mantêm-se os fundamentos do projecto de despacho de fls. 41 do processo, pelo que face ao exposto, Defiro Parcialmente a Pretensão da Reclamante (...)" – cfr. doc. de fls. 18 e 19 dos autos que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

16. O impugnante foi notificado do despacho referido no ponto anterior – cfr. fls. 53 a 55 do PA.

3.1. O recorrido A……, tendo sido notificado do indeferimento parcial da reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação adicional de IRS de 2001, no valor de € 6.932,30, deduziu impugnação judicial, alegando que a AT entendeu, erradamente, que a indemnização que recebera pela cessação do contrato de trabalho (após 35 anos de antiguidade) estava sujeita a tributação, tendo para tanto considerado que a sua retribuição nos últimos doze meses, para efeitos do cálculo a que se refere o n.º 4 do art. 2º do CIRS, designadamente para aferir se está ou não isenta de pagamento de IRS, contabilizou apenas como retribuição, o salário base e diuturnidades, sem considerar também como retribuição, o subsídio de turno, férias, subsídio de férias e subsídio de Natal.

Na sua tese, a quantia que auferiu está contida dentro dos limites a que alude o dito n.º 4 do art. 2º do CIRS, contrariamente à contabilização e interpretação efectuada pela AT, uma vez que o limite de isenção seria de € 84.431,85 e ele apenas auferiu de indemnização a quantia de € 73.481,85.

3.2. Enunciando como questão a decidir a de saber se, para efeitos do cálculo da média das remunerações a que alude o n.º 4 do art. 2º do CIRS, devem contabilizar-se (como pretende o impugnante) os montantes relativos às férias, subsídio de férias, subsídio de natal e subsídio de turno, ou se, ao invés (como sustenta a AT), para aquele cálculo devem contabilizar-se apenas os montantes do salário base e diuturnidades, a sentença respondeu afirmativamente, isto é, concluiu que para aquele cálculo a remuneração deveria incluir (como remuneração regular) também os subsídios de férias, de natal e de turno.

Do assim decidido discorda a Fazenda Pública, alegando, como se viu, que aquela norma tributária restringe o cômputo da média das remunerações e ao estabelecer que só contam as que sejam remunerações "regulares", tem um sentido e alcance mais estrito que a mera periodicidade ou regularidade jus-laboral, atento o objectivo de obstar a que, nos últimos 12 meses de trabalho, o sujeito passivo, com o acordo expresso ou tácito da entidade pagadora, consiga elevar o limite a partir do qual opera a sujeição a IRS da prestação auferida com a cessação do contrato de trabalho, razão pela qual, os valores recebidos, referentes a remuneração do mês de férias e ao subsídio de férias do ano da cessação, bem como a que corresponda ao direito ao mês de férias e ao subsídio de férias já vencidos, não devem ser considerados no cálculo do valor médio das remunerações regulares sujeitas a imposto.

A questão a decidir centra-se, portanto, no modo como foi encontrada a média das remunerações para efeitos do disposto no n.º 4 do art. 2º do CIRS: é que apenas o valor que excede a média das retribuições auferidas nos últimos 12 meses é que será objecto de tributação, na parte que exceda uma vez e meia, havendo isenção, no caso de aquele valor não ser ultrapassado.

Vejamos.

4.1. Sob a epígrafe «Rendimentos da Categoria A» o n.º 4 do art. 2º do CIRS dispunha (na redacção vigente em 2001, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, com entrada em vigor em 1/1/2001, por força do seu art. 21º), dispunha o seguinte:

«*Quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação das funções de gestor, administrador ou gerente de pessoa colectiva, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade*.»

Daqui decorre, portanto, que ocorrendo a cessação da relação laboral e havendo, por via dessa cessação, lugar a uma compensação pecuniária, a tributação incidirá, relativamente a tal compensação, apenas na parte excedente a uma vez e meia o valor médio das remuneração auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora.

Estamos aqui perante uma não sujeição, ainda que com um limite máximo,([1]) perante uma delimitação negativa da incidência aferida, no que ora releva, pela quantia correspondente, no caso, ao «valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto»: na verdade, nenhuma divergência existe sobre o montante indemnizatório recebido (73.481,85 Euros), sobre os anos de antiguidade a considerar (35) ou, sequer, sobre os valores auferidos a título de subsídios (natal e férias e turnos). O que se questiona

é se estas verbas (referentes a subsídios) entram, ou não, na contagem da média a que alude o transcrito n.º 4 do art. 2º do CIRS.

4.2. Na redacção original do CIRS, neste n.º 4 do art. 2º dispunha-se o seguinte:

«*Quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas (...) as importâncias recebidas a qualquer título ficam sempre sujeitas a tributação na parte que excede o valor da remuneração correspondente a um mês e meio multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade (...) na entidade devedora (...)*.»

Posteriormente, o n.º 3 do art. 40º da Lei n.º 3-B/2000, de 4/4, introduziu a redacção seguinte:

«*Quando, por qualquer forma cessem os contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas (...) as importâncias recebidas a qualquer título ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia a remuneração média dos últimos doze meses multiplicada pelo número de anos ou fracção de antiguidade (...) na entidade devedora (...)*.»

E ainda no mesmo ano de 2000, o n.º 1 do art. 1º da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, introduziu a redacção supra já transcrita, introduzindo a expressão «*valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto*».([2])

Comparando, pois, as várias redacções do preceito, verificamos que o legislador vai sucessivamente utilizando as expressões seguintes, para indicar o montante a partir do qual as ditas importâncias ficam sujeitas a tributação, verificados os restantes pressupostos legais: a) remuneração correspondente a um mês e meio; b) a remuneração média dos últimos doze meses; c) valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto auferidas nos últimos doze meses; (posteriormente, passou, como também se viu, a utilizar a expressão «valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas nos últimos doze meses»).

4.3. Pronunciando-se sobre a matéria, percorrendo a evolução legislativa do n.º 4 do art. 2º do CIRS e analisando várias vertentes da sua interpretação, Manuel Faustino ([3]) conclui, no que aqui releva:

«*II - Por "importâncias a qualquer título", deve entender-se tudo quanto for recebido por ocasião da cessão do contrato de trabalho, do exercício de funções sociais ou do desempenho de cargo ou função pública com excepção das importâncias que se configurem como direitos adquiridos já vencidos.*

III - A acepção de retribuição subjacente à utilização do conceito no n.º 4 do artigo 2º, das diversas por que pode ser entendido, entende-se razoavelmente não poder ser outra que não a resultante da definição geral extraída do artigo 82º da LCT.

IV - Incluem-se no perímetro conceptual de remunerações regulares com carácter de retribuições sujeitas a imposto, nomeadamente, as seguintes prestações: i) a remuneração de base; ii) as diuturnidades; iii) os complementos remunerativos; iv) subsídios inerentes à categoria profissional; v) a isenção de horário de trabalho; vi) os subsídios inerentes à natureza do trabalho prestado (subsídio de risco, v.g.) e à forma como o trabalho é prestado (subsídio de turnos, v.g.); vii) o subsídio de refeição na parte que excede o limite contratual ou legal, se aquele não existir; viii) as gratificações regulares e periódicas, seja qual a modalidade que revistam e ainda que ligadas ao desempenho do trabalhador, quando não tiverem carácter de mera liberalidade, ou seja, quando forem obrigatórias; ix) os abonos, regulares e periódicos, para despesas de representação e que não tenham sido, ou não possam, prestar-se contas; x) em geral, todas as prestações que se configurem como contrapartida directa, regular e periódica, do trabalho.

V - Não se incluem naquele perímetro: i) as importâncias recebidas por trabalho extraordinário; ii) os prémios atribuídos por antiguidade; iii) as ajudas de custo, abonos para despesas de transporte, representação e outras equivalentes de carácter pontual; iv) as prestações que, não representando contrapartida directa pela prestação do trabalho, possam ser consideradas como efectuadas com animus donandi, se do contexto claramente não emergir uma forma de retribuição indirecta, com aparência de gratificação; v) as prestações de carácter social, seja qual for o seu montante, regularidade ou periodicidade; vi) as prestações de carácter exclusivamente compensatório; vii) as prestações relativas a formação profissional».

4.4. E, a nosso ver, esta interpretação, que, no essencial, também a sentença recorrida acolheu, é de confirmar.

Na verdade, comparando as várias redacções que foram sendo introduzidas na norma, vemos que o fulcro da respectiva interpretação se prende com o conceito de remuneração (o conceito de retribuição só posteriormente veio a ser introduzido na norma) que o legislador pretendeu utilizar.

Ora, como diz a sentença, o legislador fiscal não procede à definição de antiguidade do trabalhador para efeitos de IRS - *cfr. neste sentido o acórdão do STA de 16/10/2002, recurso n.º 26.829* - e, por outro lado, ao tempo em que o impugnante iniciou a actividade profissional por cuja antiguidade (35 anos) lhe foi paga a quantia donde resulta a liquidação adicional, já o n.º 2 do art. 82º do Regime Jurídico do Contrato Individual de Trabalho – LCT, ([4]) dispunha que a retribuição compreende a remuneração de base e todas as outras prestações regulares e periódicas feitas, directa ou indirectamente, em dinheiro ou em espécie.

Nesta acepção, a retribuição é, portanto, um conjunto de valores a que o trabalhador tem direito, por título contratual ou normativo, correspondente a um dever da entidade patronal, nela se incluindo «*todas as prestações regulares e periódicas, certas ou variáveis, directas ou indirectas, em dinheiro ou em espécie, sem que tal periodicidade tenha de ser mensal como a retribuição base, podendo ser anual, como sucede com os subsídios de férias e natal.*» ([5]).

E, ao tempo, também o DL n.º 874/76, de 28/12 [Lei das Férias, Feriados e Faltas ([6])], considerava como "retribuição" os montantes auferidos nas férias, uma vez que, com eles também conta o trabalhador, o mesmo se devendo aceitar relativamente aos subsídios de natal e turno, considerando, até, que são 14 as "retribuições" auferidas pelo trabalhador; sendo que do seu art. 6º decorria, igualmente, que a retribuição em férias não podia ser inferior à que os trabalhadores receberiam se estivessem em serviço efectivo e que além da retribuição mencionada no número anterior, os trabalhadores têm direito a um subsídio de férias de igual montante ao dessa retribuição.

Mas também o Código do Trabalho (aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27/8 e que veio a ser revogado pela alínea a) do n.º 1 do art. 12º da Lei 7/2009, de 12/2 (que aprovou a revisão do Código do Trabalho) previa, no art. 249º, os princípios relativos à retribuição, considerando-se que esta compreende aquilo a que, nos termos do contrato, das normas que o regulam ou dos usos, o trabalhador tem direito a receber como contrapartida do seu trabalho.

Princípios que actualmente se mantêm consagrados no art. 258º do mesmo Código do Trabalho, após a revisão da Lei 7/2009.

Ou seja, integra a retribuição tudo que o trabalhador aufere em consequência do seu trabalho (com excepção das ajudas de custos, abonos de viagem, despesas de transporte e abonos de instalação), pelo que, como bem se diz na sentença recorrida, na definição de retribuição haverá de contabilizar-se, «*como o faz o legislador laboral, tudo o que emerge, e com que o trabalhador conta regularmente, como contrapartida pela sua prestação de trabalho, ali se incluindo, as férias e subsídios de férias e natal, subsidio de turno, dada a sua regularidade enquanto condição de legítima expectativa de recebimento.*»

E se «*a remuneração de férias, o seu subsídio e o subsídio de Natal são atribuições patrimoniais de carácter retributivo...*» (cfr. acórdão do STJ, de 3/11/2010, processo n.º 425/07.0TTCBR.C1.S1 - 4ª Secção), é de concluir que também as quantias relativas a direito a férias, subsídios de férias e natal, e subsídio de turno, serão de incluir na média da remuneração, para o efeito aqui em causa, pois é com esse valor que o trabalhador conta, sendo esse o custo a suportar pelo empregador ao longo de um ano.

Neste contexto, tendo presente, por um lado, que, de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 11º da LGT, quando nas normas fiscais se empregam termos próprios de outros ramos do direito, devem ser interpretados no mesmo sentido que ali têm, salvo se outro decorrer directamente da lei, e tendo igualmente presente, por outro lado, que o conceito de remuneração até é mais abrangente do que o de retribuição (esta pode apresentar elementos que não operam como contrapartida clara do trabalho, nomeadamente as prestações de natureza social, as que constituem meras liberalidades ou aquelas que têm por finalidade compensar despesas efectuadas por conta da entidade patronal ([7])), importa concluir pelo bem fundado da decisão recorrida, com a consequente improcedência das Conclusões do recurso.

4.5. E nem se diga que a tanto se opõe a natureza interpretativa do aditado n.º 6 deste art. 2º do CIRS, no qual se estabelece que "O regime previsto no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e Natal".

Na verdade, enquanto que o número 4 do art. 2º se refere ao montante da compensação acordada (onde pode incluir-se um montante global de todos os créditos e a indemnização por antiguidade), este n.º 6 do normativo reporta-se, unicamente, aos créditos vencidos durante o contrato cessado (salário, férias e subsídios de férias e Natal).

Como bem refere a sentença, não se vê em que segmento deste n.º 6, ou da sua conjugação com o n.º 4, possa resultar que na contagem da retribuição média não sejam levados em conta, enquanto retribuição - que o são -, os subsídios de férias e de natal. O que se diz é que a compensação (global) auferida pela cessação do contrato de trabalho está isenta de tributação dentro dos limites enunciados no n.º 4. E, no n.º 6 diz-se que aquele regime (de isenção nos termos ali definidos) não se aplica (também) aos créditos emergentes da extinta relação laboral, como seja a remuneração por pagar, férias e subsídio de férias. E o esclarecimento resultante da natureza interpretativa do n.º 6 é o de que após a cessação do contrato as importâncias auferidas ficam sujeitas a tributação (na parte que excede uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de imposto), excepto os créditos laborais (que a par da compensação) que se tenham vencido a título de remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e Natal.

Improcedem, portanto, todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia.*

([1]) Cfr. Rui Duarte Morais, Sobre o IRS, 2ª edição, Almedina, pp. 56/58.

([2]) Posteriormente, aquando da revisão operada ao CIRS, pelo n.º 1 do art. 1º do DL n.º 198/2001, de 3/7, esta expressão «valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto» foi substituída pela expressão «valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto».

([3]) «Sobre o sentido e alcance da nova redacção do artigo 2º, n.º 4, do Código do IRS - a tributação das importâncias recebidas por cessação do vínculo contratual com a entidade patronal», in Fiscalidade nºs. 13/14, Janeiro – Abril de 2003, pp. 5 a 25.

([4]) LCT - aprovada pelo art. 1º do DL 49408, de 24/11/1969, e que veio a ser revogada pela alínea d) do n.º 1 do art. 21º da Lei n.º 99/2003, de 27/8 (Código do Trabalho de 2003).

([5]) Cfr. os vários autores citados na sentença.

([6]) Também revogada pela Lei n.º 99/2003, de 27/8 (Código de Trabalho de 2003).

([7]) Cfr. Manuel Faustino, loc. cit., p. 14, bem como a demais doutrina aí referenciada.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Falta de Objecto. Ataque à Sentença.

Sumário:

I — O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

II — Se o recorrente não ataca a sentença que (por considerar que ocorreu o erro na forma do processo e que é inviável a convolação para a forma processual própria) absolveu a entidade exequente da instância de oposição à execução fiscal e, ao invés, se limita a invocar no recurso e pela primeira vez (i) a nulidade do título executivo por falta de requisitos e (ii) a nulidade da citação, o tribunal ad quem, ainda que admitindo que a primeira destas irregularidades, se insusceptível de sanação por prova documental, constitui nulidade do conhecimento oficioso, não pode delas conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado, não lhe assiste poder jurisdicional para o efeito.

III — Acresce que a segunda irregularidade invocada nem é do conhecimento oficioso e nenhuma das duas constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal, motivo por que nem o tribunal a quo poderia delas conhecer nesta sede, caso tivesse sido oportunamente arguidas, e muito menos o poderia o tribunal ad quem, para quem as questões sempre surgiriam como novas.

Processo n.º 666/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Instituto do Emprego e Formação Profissional, I.P.
Relator: Ex.mo Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1465/13.6BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A…….. (adiante Executado, Oponente ou Recorrente), na sequência da citação que lhe foi efectuada para pagar uma dívida ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, I.P. (IEFP, I.P.), apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga uma petição, dizendo que vinha deduzir «*OPOSIÇÃO JUDICIAL, ao abrigo do disposto no art. 204.º n.º 1 d) do CPPT*» e pedindo que, na procedência da oposição, seja «*revogada a decisão de que se recorre, substituindo-a por outra, que declare a não resolução do Contrato de Concessão de Incentivos Financeiros, e ainda declarar-se extinta a presente execução*».

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga proferiu sentença na qual, julgando verificada a nulidade por erro na forma do processo e ser inviável a convolação da petição inicial para a forma processual que deveria ter sido seguida – que considerou ser a acção administrativa especial de

anulação do despacho que converteu em reembolsável o apoio concedido sob a forma não reembolsável e determinou o imediato vencimento da dívida – absolveu o IEFP da instância.

1.3 O Executado não se conformou com a sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([1]): «

1. O processo enferma de nulidade insanável por falta de requisitos essenciais do título executivo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT: a falta de informação ao executado sobre os seus direitos.

2. É nulidade de conhecimento oficioso e que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do n.º 4 [([2])] *do art. 165.º CPPT.*

3. A citação feita ao executado não cita/não informa da possibilidade de deduzir a acção administrativa especial de forma a contestar *a decisão do Instituto do Emprego e Formação Profissional, I.P. ou, se se preferir, que esse meio já não era admissível, face à tramitação deste tipo de processo.*

4. Essa omissão/erro da citação prejudica, inequivocamente, a defesa do interessado, pedra de toque *das nulidades em processo tributário.*

5. Acresce, ainda nesta nulidade, que, mesmo quanto à faculdade de deduzir oposição, a mesma não foi feita correctamente e que equivale a não ter sido dado essa possibilidade.

*6. Na medida em que faz constar da citação a faculdade de "*deduzir oposição, com os fundamentos previstos no artigo 204.º-A do Código de Processo Civil*".*

7. Nem o CPC nem o CPPT têm qualquer artigo 204.º-A, pelo que não podia o executado saber de que oposição *se tratava e com que fundamentos a mesma poderia ser usada.*

8. A citação promovida pelo Serviço de Finanças de Felgueiras não cumpre as formalidades previstas na lei, sendo que é na ocasião em que é feita a citação que tem de ser disponibilizada a informação indispensável e necessária para que o executado possa ajuizar das faculdades que lhe assistem para a defesa dos seus interesses.

9. Esta nulidade é fundamento enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, uma vez que ocorrendo tal nulidade, a execução fica extinta, consequência que se compatibiliza com a finalidade do processo de oposição à execução fiscal.

10. Nulidade que "(...) apesar de não estar expressamente indicado nas várias alíneas do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a falta de requisitos do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, cabe na fórmula genérica da referida alínea i), já que se trata de um fundamento que a provar documentalmente, não envolve apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título*" Jorge Lopes de Sousa (ibidem na obra citada, pág. 144 em anotação ao art. 165.º do CPPT).*

11. Ou, quando muito, pode ser conhecida via convolação da oposição em requerimento de arguição de nulidade, com a consequente incorporação da mesma no processo de execução fiscal, convolação que é obrigatória nos termos do art. 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT.

12. Sem prescindir, ocorre nulidade da citação, insanável, por falta de observância das formalidades previstas na lei (art. 190.º, 2 do CPPT, art. 191.º e 192.º do CPC de 2013, correspondente aos arts. 198.º e 198.º-A do CPC em vigor à data da citação).

13. Mutatis mutandis*, face à factualidade exposta, sempre se verificaria nulidade de citação por incumprimento da formalidade prevista no art. 190.º, n.º* [([3])] *do CPPT, porquanto a falta cometida prejudica a defesa do citado, nos termos do n.º 4 do art. 198.º do CPC à data vigente, e que corresponde no CPC 2013 ao art. 191.º.*

14. Manifestamente, dar-se a indicação na citação a possibilidade de deduzir oposição, «(...) com os fundamentos previstos no artigo 204.º-A do Código de Processo Civil*» é falta capaz de prejudicar a defesa do citado.*

15. Face à especificidade e susceptibilidade de impugnação contenciosa das decisões que ordenam a reposição das quantias nos termos do art. 6.º do DL 443/78, 28 [de Dezembro]*, e respectivas dívidas, mais se justificaria impor à citação (no sentido de fazer constar) a possibilidade de intentar acção administrativa especial como forma de reacção processual, o que se não fez.*

16. Mais se justificando na citação, ao contrário do que dela consta, que se anexasse cópia do título executivo, o que não ocorreu.

17. A nulidade a que se reportam as conclusões 12.ª a 15.ª é também de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do n.º 4 [([4])] *do art. 165.º do CPPT, determinando, nos termos do art. 165.º, n.º 2 do CPPT, a anulação dos termos subsequentes que dela dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.*

18. No caso concreto, a sanação da nulidade implicará a anulação dos actos que dela dependem, nomeadamente o decurso dos prazos para o exercício das faculdades processuais que são conferidas na sequência da citação (pagamento da dívida, pagamento em prestações, dação em pagamento e

dedução de oposição, nos termos do art. 189.º, n.ºs 1, 2 e 3) e a repetição da citação sem enfermar de irregularidades, e com a correcta indicação, quanto à oposição, do artigo 204.º do CPPT relativo aos fundamentos que possam ser usados para esse efeito.

Termos em que, declarando procedente o recurso, deve julgar-se verificada a nulidade insanável por falta de requisitos essenciais do título executivo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT (falta de informação ao executado sobre os seus direitos), declarando a procedência da oposição e consequente extinção da execução contra o recorrente, ou, quando assim não se entenda, também na procedência do recurso, se deve julgar verificada a nulidade da citação, insanável, por falta de observância das formalidades previstas na lei (art. 190.º, 2 do CPPT, arts. 191.º e 192.º do CPC de 2013, correspondente aos arts. 198.º e 198.º-A do CPC em vigor à data da citação), determinando anulação da citação e consequente baixa do processo ao Serviço de Finanças de Felgueiras para que seja feita nova citação, sem irregularidades, assim se fazendo Justiça».

1.5 O Recorrido não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, com a seguinte fundamentação ([5]):

«[…] *Os recursos jurisdicionais têm por escopo a reanálise de questões já decididas por um tribunal hierarquicamente inferior.*

Assim, salvo questões de conhecimento oficioso, o tribunal ad quem não pode conhecer de questões novas, apenas suscitadas pelo recorrente em sede de recurso.

Ora, como resulta dos autos, em sede de PI o recorrente apenas invocou como alegado fundamento de oposição à execução fiscal, a ilegalidade concreta da dívida, o que levou, como já se disse, à absolvição da instância do recorrido IEFP.

Agora, em sede de recurso, vem o recorrente invocar duas questões novas, não suscitadas em sede de PI e que, na sua perspectiva, seriam de conhecimento oficioso por banda do STA.

São elas a nulidade do título executivo, por falta dos requisitos essenciais e a nulidade da citação.

Mesmo que estejamos perante questões de conhecimento oficioso para que delas pudesse conhecer o STA impunha-se, logicamente, que o presente meio processual, oposição à execução fiscal, fosse o adequado para poderem ser aqui apreciadas.

E não o é, certamente.

Efectivamente, a nulidade da citação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do estatuído no artigo 204.º do CPPT e deve ser arguida perante o órgão de execução fiscal (OEF) e não perante o Tribunal Fiscal [1] [[1] Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, volume III, páginas 144/145. Acórdão do STA, de 25 de Maio de 2011, proferido no recurso n.º 187/2011, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt].

Na verdade, o processo de oposição à execução fiscal tem por escopo a extinção ou suspensão da execução fiscal, o que tem como consequência que na oposição apenas sejam aceites fundamentos que conduzam a esses objectivos, o que não é o caso da nulidade de citação que, a verificar-se, justificaria a anulação dos actos subsequentes do processo.

Também a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo, que a recorrente nas suas conclusões dá a entender que poderia ter acontecido, não constitui fundamento de oposição [2] [[2] Acórdão do Pleno da SCT de 6 de Maio de 2009-P.0632/08 e da SCT do STA, de 19 de Novembro de 2008-P.0430/08, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt].

Portanto, em sede de oposição judicial não pode o tribunal conhecer da nulidade do título executivo e da citação.

Também não se coloca ao tribuna ad quem a questão de eventual convolação dos autos em reclamação dirigida ao OEF.

Com efeito, tal possibilidade de convolação apenas se poderia configurar se o recorrente tivesse invocado as questões que agora suscita em sede de recurso em sede de PI, ou seja, se tais questões integrassem a causa de pedir da acção.

Por outro lado, sempre se dirá que se é certo que a nulidade do título executivo por falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (artigo 165.º do CPPT) já não o é a nulidade da citação.

Há que distinguir a falta de citação da nulidade de citação.

De facto, nos termos do disposto no art. 165.º/1/a) a falta de citação constitui nulidade insanável do PEF.

Nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, a nulidade do acto tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dele dependam absolutamente, sendo que a nulidade em causa é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

A falta de citação ocorre nos termos estatuídos no artigo 195.º do CPPC (actual artigo 188.º do NCPC).

De acordo com o disposto no artigo 190.º/6 do CPPT, «sem prejuízo do disposto nos números anteriores, só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável».

No normativo atrás citado têm-se em vista situações em que o acto de citação foi, de facto, praticado, em conformidade com o preceituado na lei para a situação, mas não foi praticado na própria pessoa do citado ou, tendo-o sido, este não tomou conhecimento do acto [3] [[3] Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, volume III, páginas 136, 365, 366 e 367, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa].

Ora, a alegada nulidade da citação deve ser deduzida no prazo da contestação, pelo que nunca poderia conhecer-se de tal questão em sede de recurso (artigo 198.º/2 do CPC, actual artigo 191.º/2 NCPC)».

1.7 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é a de saber se o Oponente pode, em sede de recurso jurisdicional e pela primeira vez, suscitar as questões da nulidade do título executivo por falta de requisitos essenciais e da nulidade da citação, quando não põe em causa o decidido nessa sentença, que, com fundamento em erro na forma do processo, absolveu a entidade credora da instância de oposição à execução fiscal.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida não efectuou o julgamento da matéria de facto de modo destacado, o que bem se compreende, uma vez que não entrou na apreciação do mérito da oposição à execução fiscal, por ter considerado que se verificava o erro na forma do processo e que o mesmo era insusceptível de ser sanado mediante a convolação para o meio processual adequado, que considerou ser a acção administrativa especial.

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Foi instaurada uma execução fiscal para cobrança coerciva de uma dívida ao IEFP, na sequência do despacho do Delegado Regional deste Instituto, que resolveu o contrato de concessão de incentivos financeiros celebrado, entre outros, com o ora Executado, e converteu em reembolsável o apoio concedido sob a forma não reembolsável, determinando o imediato vencimento da respectiva dívida.

O Executado, após ter sido citado, apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga uma petição, dizendo que vinha deduzir «*OPOSIÇÃO JUDICIAL, ao abrigo do disposto no art. 204.º n.º 1 d) do CPPT*» e pedindo que, na procedência da oposição, seja «*revogada a decisão de que se recorre, substituindo-a por outra, que declare a não resolução do Contrato de Concessão de Incentivos Financeiros, e ainda declarar-se extinta a presente execução*».

Como causa de pedir invocou a ilegalidade do despacho que declarou resolvido o contrato de concessão de incentivos financeiros.

A Juíza daquele Tribunal proferiu sentença em que, julgando verificada a nulidade por erro na forma do processo e ser inviável a convolação da petição inicial para a forma processual que deveria ter sido seguida – que considerou ser a acção administrativa especial de anulação do despacho que converteu em reembolsável o apoio concedido sob a forma não reembolsável e determinou o imediato vencimento da dívida –, por à data em que foi apresentada a petição estar já excedido o prazo para lançar mão do meio processual próprio, absolveu o IEFP da instância.

Notificado da sentença, o Oponente veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo.

Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, o Oponente não assaca à sentença erro de julgamento algum ou sequer nulidade; antes se limitou a arguir, pela primeira vez, a nulidade do título executivo por falta de requisitos essenciais, designadamente os respeitantes à «*falta de informação ao executado sobre os seus direitos*», a determinar «*a procedência da oposição e consequente extinção da execução contra o recorrente*», e, subsidiariamente, a nulidade da citação, «*por falta de observância das formalidades previstas na lei*», a determinar a «*anulação da citação e consequente baixa do processo ao Serviço de Finanças de Felgueiras, para que seja efectuada nova citação, sem irregularidades*».

Ou seja, na tese do Recorrente são essas as razões por que o recurso deve ser provido, sendo que nenhum deles se refere à sentença, cuja validade e regularidade formal o Recorrente não questiona.

Assim, antes do mais, cumpre verificar se o Oponente pode aqui e agora arguir a nulidade do título executivo e a nulidade da citação.

2.2.2 FALTA DE ATAQUE À SENTENÇA RECORRIDA – FALTA DE OBJECTO DO RECURSO

O recurso jurisdicional tem como objecto a decisão judicial recorrida e pode ter por fundamento qualquer vício de forma ou de fundo que o recorrente entenda que afecta a decisão recorrida. Em regra,

não pode em sede de recurso conhecer-se de questão nova, ou seja, questão que não tenha sido objecto da sentença, pois os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais [cfr. art. 627.º, n.º 1 ([6]), do Código de Processo Civil (CPC)], ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

Mas há excepções, sendo uma delas a que permite ao tribunal *ad quem* apreciar as questões que sejam do conhecimento oficioso. Sendo as questões do conhecimento oficioso, nada obsta a que as mesmas sejam suscitadas pelas partes em sede de recurso, pois, «*se o tribunal pode delas conhecer sem que qualquer das partes as submeta à sua apreciação, também o poderá fazer quando a questão é colocada por uma das partes*» ([7]).

Se bem interpretamos as alegações de recurso, é com o fundamento de que quer a falta de requisitos essenciais do título executivo quer a nulidade da citação constituem nulidades do conhecimento oficioso que o Recorrente sustenta que deve este Supremo Tribunal Administrativo agora delas conhecer. Vejamos:

É certo que, nos termos do disposto no art. 165.º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), quando falte ao título executivo algum dos requisitos essenciais elencados no n.º 1 do art. 163.º do mesmo Código ([8]) e a falta não possa ser suprida por prova documental ocorre nulidade insanável ([9]), a qual, nos termos do n.º 4 do referido art. 165.º, é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

Já quanto à nulidade da citação, a questão não é do conhecimento oficioso, sendo que, salvo o devido respeito, o Recorrente parece confundir os regimes de falta de citação e de nulidade de citação no processo de execução fiscal.

A falta de citação ocorre apenas nos casos em que ela é omitida e nas situações indiciadas no n.º 1 do art. 188.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea e) do art. 2.º do CPPT. Nos termos do referido art. 188.º, haverá falta de citação: «

a) Quando o acto tenha sido completamente omitido;

b) Quando tenha havido erro de identidade do citado;

c) Quando se tenha empregado indevidamente a citação edital;

d) Quando se mostre que foi efectuada depois do falecimento do citando ou da extinção deste, tratando-se de pessoa colectiva ou sociedade;

e) Quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do acto, por facto que não lhe seja imputável».

No entanto, por força do disposto no n.º 6 do art. 190.º do CPPT ([10]), os requisitos previstos nesta alínea e) foram erigidos em requisitos gerais da falta de citação, pois, em qualquer das situações indicadas, no processo de execução fiscal só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável.

Distintas destas situações de falta de citação, são as situações de nulidade da citação, que ocorrem quando a citação tenha sido efectuada, mas não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (cf. art. 191.º, n.º 1, do CPC).

As situações que se enquadram na alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT, como resulta explicitamente do seu texto, são apenas as primeiras, as de falta de citação, e não as qualificáveis como nulidade de citação.

No caso dos autos, não se está perante qualquer das situações indicadas no referido art. 188.º do CPC em que se considera ocorrer falta de citação. Por outro lado, o ora Recorrente não alegou nem demonstrou que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável e, bem pelo contrário, demonstra-se, pelo sua intervenção ao longo do processo de execução fiscal, que teve conhecimento da citação, ainda que alegadamente defeituosa.

Assim, por força do disposto no n.º 6 do art. 190.º do CPPT e em sintonia com o referido art. 188.º do CPC tem de entender-se que não ocorre falta de citação, pelo que a situação dos autos não pode enquadrar-se na referida alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT. Aliás, o Recorrente refere toda a sua alegação à nulidade da citação, não à sua falta.

Mas, não se estando perante uma situação qualificável como falta de citação, fica irremediavelmente afastada a possibilidade de enquadrar a situação na referida norma, sendo irrelevante que a irregularidade da citação efectuada tenha prejudicado a defesa do ora Recorrente. Na verdade, havendo meras irregularidades na citação efectuada, estar-se-ia perante uma mera nulidade de citação, enquadrável no art. 191.º do CPC cujo regime de arguição da nulidade de citação é diferente do da falta de citação.

Com efeito, enquanto a falta de citação pode ser arguida a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 165.º, n.º 4, do CPPT), a nulidade de citação só pode ser conhecida na sequência de arguição do interessado, que, em sintonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo art. 191.º, deve ser feita no prazo que tiver sido indicado para deduzir oposição, como regra ([11]), equivalente à contestação em processo declarativo, ou, nos casos de citação edital ou quando não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo.

Assim, porque não foi arguida tempestivamente nem é do conhecimento oficioso, não há que conhecer da arguição da nulidade da citação ora feita pelo Recorrente ([12]).

Mas, ainda que ambas as irregularidades invocadas fossem do conhecimento oficioso (e só a primeira o é), a verdade é que o ora Recorrente não atacou a sentença, à qual não assaca nulidade ([13]) ou erro de julgamento e, ao invés, como resulta da leitura das alegações de recurso e respectivas conclusões ([14]), limitou-se a invocar a nulidade do título executivo e a nulidade da citação, o que nunca fizera antes.

Sucede, assim, que, na falta de ataque, o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado [cfr. art. 677.º do CPC ([15])]. Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de qualquer outra questão suscitada, ainda que do conhecimento oficioso.

Acresce que nem a nulidade por falta de requisitos do título executivo ([16]) nem a nulidade da citação ([17]) constituem fundamento de oposição à execução fiscal, sendo que ambas devem ser invocadas perante o órgão da execução fiscal, com possibilidade de reclamação, ao abrigo do art. 276.º do CPPT, para o tribunal tributário de eventual decisão desfavorável.

Tudo ponderado, porque a sentença não foi atacada, não tomaremos conhecimento do recurso por falta de objecto, como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

II - Se o recorrente não ataca a sentença que (por considerar que ocorreu o erro na forma do processo e que é inviável a convolação para a forma processual própria) absolveu a entidade exequente da instância de oposição à execução fiscal e, ao invés, se limita a invocar no recurso e pela primeira vez *(i)* a nulidade do título executivo por falta de requisitos e *(ii)* a nulidade da citação, o tribunal *ad quem*, ainda que admitindo que a primeira destas irregularidades, se insusceptível de sanação por prova documental, constitui nulidade do conhecimento oficioso, não pode delas conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado, não lhe assiste poder jurisdicional para o efeito.

III - Acresce que a segunda irregularidade invocada nem é do conhecimento oficioso e nenhuma das duas constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal, motivo por que nem o tribunal *a quo* poderia delas conhecer nesta sede, caso tivesse sido oportunamente arguidas, e muito menos o poderia o tribunal *ad quem*, para quem as questões sempre surgiriam como novas.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

([1]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgem aqui em tipo normal.

([2]) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: escreveu-se art. onde se queria dizer n.º.

([3]) Apesar do Recorrente não o ter indicado, pensamos que se refere a n.º 2.

([4]) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: escreveu-se art. onde se queria dizer n.º.

([5]) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

([6]) «As decisões judiciais podem ser impugnadas por meio de recursos».

([7]) JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 21 ao art. 279.º, pág. 357.

([8]) «1. São requisitos essenciais dos títulos executivos:

a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução;

b) Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura electrónica qualificada;

c) Data em que foi emitido;

d) Nome e domicílio do ou dos devedores;

e) Natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante».

([9]) Quanto à qualificação das nulidades previstas no art. 165.º do CPPT como insanáveis, e explicando o conceito, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, anotação 2 ao art. 165.º, págs. 134/135.

([10]) «Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável».

([11]) Só não será assim se a irregularidade tiver consistido em ter sido indicado, indevidamente, um prazo diferente.

([12]) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., III volume, anotação 5 ao art. 165.º, págs. 137/138.

Vide também, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Setembro de 2005, proferido no processo com o n.º 950/05, publicado no Apêndice ao Diário da República de 4 de Janeiro de

2006 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2005/32230.pdf), págs. 1743 a 1749, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c1e09fc3c9ac3f6a80257082003c9934?OpenDocument.

([13]) Note-se que não constitui nulidade por omissão de pronúncia a falta de conhecimento na sentença de questões que, sendo do conhecimento oficioso, não tenham sido suscitadas por alguma das partes, pois aquela nulidade apenas ocorre quando haja violação do dever do tribunal em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas. Neste sentido, ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume V, pág. 142, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, anotação 11 ao art. 125.º, pág. 365.

([14]) Nos termos do art. 639.º, n.º 1, do CPC, a alegação de recurso deve concluir «de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão», sendo que essas conclusões delimitam o objecto do recurso (art. 635.º, n.º 4, do CPC).

([15]) «A decisão considera-se transitada em julgado logo que não seja susceptível de recurso ordinário ou de reclamação».

([16]) Neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 19 de Novembro de 2008, proferido no processo n.º 430/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 27 de Janeiro de 2009 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32440.pdf), págs. 141 a 145, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d13a3595a6c545e28025751b003a2873?OpenDocument;

de 17 de Dezembro de 2008, proferido no processo n.º 364/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 27 de Janeiro de 2009 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32440.pdf), págs. 167 a 171, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d31aa8283a494f0080257538005173d9?OpenDocument;

de 6 de Maio de 2009, proferido no processo n.º 632/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25 de Setembro de 2009 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32420.pdf), págs. 105 a 109, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d3a50cb2f056cb64802575bc00524098?OpenDocument;

de 15 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 705/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 14 de Novembro de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32420.pdf), págs. 76 a 80, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/869f9ddae7c232d8802578b5003a6281?OpenDocument.

Sobre a questão, desenvolvidamente, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 13 ao art. 165.º, págs. 144 a 146.

([17]) Neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 28 de Fevereiro de 2007, proferido no processo n.º 803/04, publicado no Apêndice ao Diário da República de 5 de Dezembro de 2007 (http://dre.pt/pdfgratisac/2007/32410.pdf), págs. 36 a 44, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e6802256f8e003ea931/29187a21aba2ec588025729d00551d75?OpenDocument;

de 24 de Fevereiro de 2010, proferido no processo n.º 923/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 3 de Março de 2011 (http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32410.pdf), págs. 58 a 62, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6603a143389bd257802576dd00504304?OpenDocument.

No mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ibidem.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Processo n.º 668/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, L.da
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA - Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 9 de Abril de 2014 (Concedeu provimento à Reclamação e ordenou a extinção das execuções fiscais instauradas contra a Reclamante por dívidas de Coimas Fiscais.)

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada, proferida no processo n.º 112114.3BEPRT - autos de reclamação do despacho de 25/10/2013, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 -, que indeferiu o pedido de extinção dos processos executivos, n.º 3581200401005901 e aps., instaurados por dívidas de coimas fiscais, contra A……, Lda, por prescrição, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a reclamação interposta nos termos do art.º 276º do CPPT, do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1, em 2013-10-25, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3581200401005901 e apensos (adiante designado PEF), que indeferiu o pedido de extinção, por prescrição, dos referidos PEFs instaurados por dívida de Coimas Fiscais, relativas aos anos de 2005 e 2006.

B. Entendeu o Tribunal a quo que, sendo a dívida exequenda constituída por coimas fiscais instauradas contra a aqui reclamante em data anterior à data da declaração de insolvência, a execução deve ser extinta em virtude da insolvência ser equiparada à morte do infractor.

C. Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, na medida em que entende que a questão decidenda, que consiste em determinar

se a declaração de insolvência da aqui Reclamante constitui fundamento legal suficiente para a extinção das execuções fiscais instauradas por dívida de Coimas Fiscais aqui em crise, deve ser negativamente respondida, porque a personalidade jurídica da Reclamante se mantém durante a liquidação.

D. Nos termos do art. 62º do RGIT, em coerência com a alínea a) do n.º 2 do art. 176º do CPPT, a obrigação de pagamento da coima e o PEF por dívidas de coimas extinguem-se por morte do infractor.

E. Estando perante uma sociedade comercial, cumpre densificar o conceito de morte do infractor com recurso ao instituto jurídico regulado pelo Direito Comercial, como determina o n.º 2 do art. 11º da LGT, concluindo que o mesmo corresponde ao registo do encerramento da liquidação da sociedade, cfr. art. 160º do Código das Sociedades Comerciais (CSC),

F. Portanto, a declaração de insolvência e o encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens não equivalem à morte do infractor, porque apenas determinam a dissolução da sociedade e não a sua extinção, cfr. disposto no art. 141º n.º 1 e) do CSC.

G. Conclusão que sai reforçada da regulamentação contida no próprio CIRE, visto que nos termos do disposto no n.º 2 do art 156º e 234º, pode até decidir-se pela manutenção da actividade da empresa insolvente ou pela sua retoma.

H. Sendo certo que a sociedade em liquidação, nos termos do n.º 2 do art. 146º do CSC, mantém a sua personalidade jurídica e tributária, e são-lhe aplicáveis as mesmas disposições que regem as sociedades não dissolvidas,

I. Nada obstando a que, também neste período, sejam praticadas infracções susceptíveis de fazer incorrer em responsabilidade contra-ordenacional a sociedade insolvente.

J. Termos em que, não se conforma a Fazenda Pública com a equiparação automática entre a declaração de insolvência e a morte do infractor porque é o registo do encerramento da liquidação da sociedade que confere certeza jurídica à extinção da pessoa colectiva e porque a declaração de insolvência de uma sociedade não determina a extinção da sua personalidade jurídica, ou de qualquer procedimento contra-ordenacional pendente.

K. Acresce que, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo admite a instauração de processos de execução fiscal por coimas contra sociedades comerciais declaradas insolventes.

L. Assim, nos presentes autos, atendendo a que à data da decisão reclamada não se mostrava registado o encerramento da liquidação da reclamante, entende a Fazenda Pública, que não havia fundamento legal para que o OEF declarasse extinta a obrigação de pagamento da coima e a consequente extinção do PEF.

M. Padece assim a douta sentença sob recurso de erro de julgamento de direito, porquanto fez errónea aplicação das normas legais aplicáveis in casu, designadamente, do art. 176º, n.º 2, alínea a) do CPPT, interpretado, nos termos do n.º 2 do art. 11º da LGT, à luz do disposto nos art.s 141º, 146º n.º 2 e 160º do CSC.

Requereu a revogação da decisão recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da revogação da sentença recorrida. Em suporte da sua posição referiu, nomeadamente que:

«Como expende o ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa - «Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, III volume, página 307-. Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima". "Relativamente às situações de falência ou insolvência, o STA vem entendendo que mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica — art. 146º, n.º 2 do CSC — são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos». Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima". No caso em análise, a nosso ver, a factualidade provada nos autos não pode suportar a fundamentação avançada pelo STA para equiparar a declaração de insolvência à extinção do infractor, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 176./2! a) do CPPT.(...)

Ora, está documentalmente, provado nos autos, nomeadamente, que:

1. A recorrida foi declarada insolvente por sentença de 14 de Setembro de 2007.

2. Por sentença de 8 de Maio de 2008, transitada em julgado em 5 de Junho de 2008, foi homologado o plano de insolvência apresentado pelo insolvente, tem sido declarado encerrado o processo de insolvência em 10 de Fevereiro de 2010 (fls. 40, 43 a 53 e 69 a 81).

Nos termos do disposto no artigo 233.º/1 do CIRE, encerrado o processo cessam os efeitos que resultam da declaração de insolvência, sendo certo que no caso do encerramento resultar de plano de insolvência que preveja a continuidade da sociedade comercial esta retoma a sua actividade (artigo 234.º do CIRE).

Temos, pois, que, no caso em apreciação foi aprovado plano de insolvência, que previa a continuação da sociedade e retoma de actividade, sendo certo que a insolvente, através dos seus legais representantes, manteve a gestão da empresa.

Assim sendo, é certo e manifesto que a recorrida não foi extinta, antes continuando a sua actividade.

Como tal, não se aceita que se considere extinta a recorrida como mera decorrência da declaração de insolvência.

De facto, estando documentada nos autos a continuidade da sociedade recorrida e a retoma da actividade, salvo melhor juízo, não faz sentido equipar-se a mera dissolução da recorrida, por via da declaração de insolvência, à sua extinção.

Diferente seria a situação se tivesse havido liquidação, distribuição ou rateio final e consequente encerramento do processo de insolvência, caso, em que, sem dúvida, se extinguiria a recorrida, nos termos do disposto no artigo 233.º/3 do CIRE.

A sentença recorrida merece, pois, censura.

A sentença recorrida considerou provados e com relevo para a decisão, os seguintes factos:

A). Em 07/02/2004 foi instaurado, em nome da sociedade A……, Lda, o processo executivo n.º 3581200401005901 e aps., no qual constam, entre outras, dívidas de Coimas relativas aos anos 2005 e 2006, decorrentes dos processos de contra-ordenação constantes das certidões de dívida de fls. 15 a 29 dos autos.

B). Em 14/09/2007 a sociedade A……, Lda. aqui reclamante, foi declarada insolvente por sentença proferida no processo 433/07.1TYVNG do 1º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, que transitou em julgado em 27/11/2007, cf. fls. 30 a 37 dos autos.

C). Em 09/10/2013 a Reclamante requereu ao Chefe do serviço de finanças de Vila Nova de Gaia 1 a extinção da instância executiva por prescrição das dívidas exequendas, cf. fls. 83 e 84 dos autos.

D). Em 25/10/2013 foi proferido despacho de indeferimento do pedido face ao teor da informação de fls. 9 e 10 dos autos.

E). A Reclamante foi notificada do despacho objecto da presente reclamação, em 18/12/2013, cf. fls. 90 dos autos.

F). A presente reclamação deu entrada no serviço de finanças de Vila Nova de Gaia 1, em 27/12/2013, cf. fls. 14 dos autos.

Questão objecto de recurso:

1 - A declaração de insolvência da aqui Reclamante constitui fundamento legal suficiente para a extinção das execuções fiscais instauradas por dívida de Coimas Fiscais mesmo quando se tenha decidido no final do processo de insolvência pela manutenção da actividade da empresa ou pela sua retoma?

No processo de execução n.º 3581200401005901 e aps., instaurados para cobrança coerciva de dívidas, entre outras, de coimas fiscais, contra A……, Lda, veio a executada requerer a declaração de prescrição da dívida exequenda, requerimento que foi indeferido por despacho de 25/10/2013, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1, vindo, em sede de reclamação desse despacho a ser proferida a decisão recorrida. Esta decisão tomou a sentença que declarou a insolvência da sociedade executada e, com base nela, considerou que estando em causa dívidas com origem em coimas fiscais, a declaração de insolvência da executada constituía fundamento legal suficiente para a extinção das execuções fiscais instauradas.

A matéria de facto provada teve em conta apenas a declaração de insolvências da executada, havendo, contudo notícia no processo de ter sido apresentado e aprovado um plano de insolvência tendente a regularizar as dívidas da sociedade, plano que foi aprovado pela maioria dos credores e homologado por sentença, vindo, mais tarde a ser declarado o encerramento do processo de insolvência.

Tal plano de insolvência, pese embora não tenha sido denominado de plano de recuperação contém um plano de pagamento das dívidas, de modo faseado, e assenta na continuação do exercício da actividade produtiva da empresa. Ignora-se sobre se chegou a haver liquidação parcial ou total do activo e há referência a que o plano tem vindo a ser parcialmente cumprido, invocando a executada que a parte não cumprida, no que se refere à Administração Tributária se deve, pelo menos parcialmente, a problemas burocráticos imputáveis a esta.

Muito depois de haver sido decretada a insolvência refere a reclamante que procedeu ao pagamento de várias prestações referentes à proposta de regularização da dívida à Fazenda Pública onde se integra o montante exequendo.

Estamos perante uma questão de preterição de norma de direito probatório, uma vez que estão em causa sentenças judiciais, isto é documentos autênticos, com força probatória plena que a sentença não tomou em consideração, - *o que constitui violação de regras de direito probatório material, que se ofendem quer quando se considera provado um facto sem que haja o documento necessário à sua prova, segundo a lei, como quando havendo factos provados por documento, não são tidos eles como provados* -, cabendo dentro dos poderes de revista por força do disposto no artº 722º, n.º 2 do Código de Processo Civil o seu escrutínio.

Nos termos do disposto no artº 141º do Código das Sociedades Comerciais a sociedade dissolve-se pela declaração de falência da sociedade, entrando imediatamente, salvo disposição da lei em contrário, em liquidação – artº 146º do Código das Sociedades Comerciais —, mantendo a sua personalidade jurídica.

A dissolução da sociedade marca o momento em que se reconheceu que a sociedade esgotou a sua função mas não coincide com a sua extinção. A extinção das sociedades configura-se como um processo complexo, continuado, com alguma extensão temporal, onde se procede ao apuramento do activo, pagamento do passivo, e partilha do saldo e dos bens sociais sobrantes, numa extinção das relações contratuais entre os sócios, e dos vínculos jurídicos com terceiros. Na dissolução da sociedade ocorre uma modificação da relação jurídica constituída pelo contrato de sociedade, por esta entrar em liquidação, sem que a liquidação coincida com a sua extinção. Como claramente expresso por Raul Ventura, in Dissolução e Liquidação de Sociedades, 1987, a dissolução é uma modificação da relação jurídica constituída pelo contrato de sociedade, consistente em ela entrar na fase de liquidação e, modificação não é extinção.

No desenrolar do processo de liquidação desenvolve-se um processo de desmantelamento da instituição societária, através de uma sequência de actos ou factos jurídicos que determinam a cessação progressiva da sua existência. Trata-se, pois, como qualificado por Pinto Furtado de um facto contínuo de execução continuada. A sociedade em liquidação, após a ocorrência do facto dissolutivo, contínua susceptível de direitos e obrigações, mas os actos que pratica — *ou os que são praticados pelo liquidatário judicial, quando em processo de insolvência* - passam a ser no sentido da cessação ou extinção das relações em causa e não no sentido da prossecução do seu objecto social.

O processo de insolvência é um processo de liquidação universal que tem como finalidade a liquidação do património de um devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência – artº 1º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas –. Mantendo intactas a sua personalidade e a sua capacidade judiciárias, a sociedade dissolvida e em liquidação, é representada pelo liquidatário judicial não para suprir uma situação de incapacidade, mas para exprimir a vontade da sociedade.

A liquidação no decurso do processo de insolvência tem como principal finalidade: a satisfação dos créditos dos credores com os bens da sociedade, ao passo que a liquidação desencadeada pelas demais circunstâncias enunciadas no artº 141º do Código das Sociedades Comerciais visa a realização dos interesses dos sócios em reaver o valor das suas entradas e receber a quota de liquidação, ou seja, os lucros finais – art. 21.º, n.º 1, alínea a) e art. 156.º, n.º 4 do Código das Sociedades Comerciais –.

Não podemos perder de vista quais as finalidades do processo de insolvência. Analisado o preâmbulo do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, apresentam-se esclarecidas tais finalidades:

3 - *O objectivo precípuo de qualquer processo de insolvência é* ***a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores****.*

Quem intervém no tráfego jurídico, e especialmente quando aí exerce uma actividade comercial, assume por esse motivo indeclináveis deveres, à cabeça deles o de honrar os compromissos assumidos. A vida económica e empresarial é vida de interdependência, pelo que o incumprimento por parte de certos agentes repercute-se necessariamente na situação económica e financeira dos demais. Urge, portanto, dotar estes dos meios idóneos para fazer face à insolvência dos seus devedores, enquanto impossibilidade de pontualmente cumprir obrigações vencidas.

Sendo a garantia comum dos créditos o património do devedor, é aos credores que cumpre decidir quanto à melhor efectivação dessa garantia, e é por essa via que, seguramente, melhor se satisfaz o interesse público da preservação do bom funcionamento do mercado.

Quando na massa insolvente esteja compreendida uma empresa que não gerou os rendimentos necessários ao cumprimento das suas obrigações, a melhor satisfação dos credores pode passar tanto pelo encerramento da empresa, como pela sua manutenção em actividade. Mas é sempre da estimativa dos credores que deve depender, em última análise, a decisão de recuperar a empresa, e em que termos, nomeadamente quanto à sua manutenção na titularidade do devedor insolvente ou na de outrem. E, repise-se, essa estimativa será sempre a melhor forma de realização do interesse público de regulação do mercado, mantendo em funcionamento as empresas viáveis e expurgando dele as que o não sejam (ainda que, nesta última hipótese, a inviabilidade possa resultar apenas do facto de os credores não verem interesse na continuação). Entende-se que a situação não corresponde necessariamente a uma falha do mercado e que os mecanismos próprios deste conduzem a melhores resultados do que intervenções autoritárias. Ao direito da insolvência compete a tarefa de regular juridicamente a ***eliminação*** *ou a* ***reorganização*** *financeira de uma empresa segundo uma lógica de mercado, devolvendo o papel central aos credores, convertidos, por força da insolvência, em proprietários económicos da empresa.*

5 - Os sistemas jurídicos congéneres do nosso têm vindo a unificar os diferentes procedimentos que aí também existiam num único processo de insolvência, com uma tramitação supletiva baseada na liquidação do património do devedor e a atribuição aos credores da possibilidade de aprovarem um plano que se afaste deste regime, quer provendo à ***realização da liquidação em moldes distintos****, quer* ***reestruturando a empresa****, mantendo-a ou não na titularidade do devedor insolvente. É o caso da recente lei alemã e da reforma do direito falimentar italiano em curso.*

6 - O novo Código acolhe esta estrutura, como logo resulta do seu artigo 1.º e, por outro lado, do artigo 192.º, que define a função do plano de insolvência.

Fugindo da errónea ideia afirmada na actual lei, quanto à suposta prevalência da via da recuperação da empresa, o modelo adoptado pelo novo Código explicita, assim, desde o seu início, que é sempre a vontade dos credores a que comanda todo o processo. A opção que a lei lhes dá é a de se acolherem ao abrigo do regime supletivamente disposto no Código – o qual não poderia deixar de ser o do imediato ressarcimento dos credores mediante a liquidação do património do insolvente ou de se afastarem dele, provendo por sua iniciativa a um diferente tratamento do pagamento dos seus créditos. Aos credores compete decidir se o pagamento se obterá por meio de liquidação integral do património do devedor, nos termos do regime disposto no Código ou nos de que constem de um plano de insolvência que venham a aprovar, ou através da manutenção em actividade e reestruturação da empresa, na titularidade do devedor ou de terceiros, nos moldes também constantes de um plano.

Há que advertir, todavia, que nem a não aprovação de um plano de insolvência significa necessariamente a extinção da empresa, por isso que, iniciando-se a liquidação, deve o administrador da insolvência, antes de mais, diligenciar preferencialmente pela sua alienação como um todo, nem a aprovação de um plano de insolvência implica a manutenção da empresa, pois que ele pode tão somente regular, em termos diversos dos legais, a liquidação do património do devedor.

Não valerá, portanto, afirmar que no novo Código é dada primazia à liquidação do património do insolvente. A primazia que efectivamente existe, não é demais reiterá-lo, é a da vontade dos credores, enquanto titulares do principal interesse que o direito concursal visa acautelar: o pagamento dos respectivos créditos, em condições de igualdade quanto ao prejuízo decorrente de o património do devedor não ser, à partida e na generalidade dos casos, suficiente para satisfazer os seus direitos de forma integral.

O Capítulo XI do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas trata do «encerramento do processo», nos artigos 230º a 234º, define os efeitos deste sobre as sociedades comerciais.

Nem sempre o processo de insolvência termina com a liquidação do património do insolvente e com o pagamento aos credores pelo respectivo produto.

Analisado o artº 230.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas torna-se claro que se abrem diversos caminhos no futuro societário uns que levam à completa aniquilação da sociedade e outros, diríamos, à completa aniquilação dos efeitos decorrentes da declaração de insolvência.

Artº 230.º

Quando se encerra o processo

1 - Prosseguindo o processo após a declaração de insolvência, o juiz declara o seu encerramento:

a) Após a realização do rateio final, sem prejuízo do disposto no n.º 6 do artigo 239.º

b) Após o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de insolvência, se a isso não se opuser o conteúdo deste;

c) A pedido do devedor, quando este deixe de se encontrar em situação de insolvência ou todos os credores prestem o seu consentimento;

d) Quando o administrador da insolvência constate a insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente.

e) Quando este ainda não haja sido declarado, no despacho inicial do incidente de exoneração do passivo restante referido na alínea b) do artigo 237.º

2 - A decisão de encerramento do processo é notificada aos credores e objecto da publicidade e do registo previstos nos artigos 37.º e 38.º, com indicação da razão determinante.

O encerramento por insuficiência da massa insolvente, ou após a realização do rateio final, levam à extinção da sociedade, ao passo que aquele encerramento determinado após o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de insolvência, ou a pedido do devedor, quando este deixe de se encontrar em situação de insolvência ou com o consentimento de todos os credores, pelo menos tendencialmente não conduzirão à extinção da sociedade mas à sua revitalização, ou à sua transformação ou integração numa outra sociedade.

Nos casos de encerramento do processo na sequência do trânsito em julgado do plano de insolvência alínea b), do n.º 1, do art. 230º, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, cessam todos os efeitos que resultam da declaração de insolvência, podendo os credores exercer os seus direitos contra o devedor sem restrições, excepto as constantes do plano de insolvência aprovado e plano de pagamentos e do art. 242º n.º 1 — art. 233º, als. a), e c), e os credores da massa podem reclamar do devedor os seus direitos não satisfeitos (cfr. alínea d) do n.º 1 do art. 233º), o devedor recupera o direito de disposição dos seus bens e a livre gestão dos seus negócios — art. 233º n.º 1 a), todos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Deste modo, tendo em conta vários dos elementos referenciados nos autos sobre o plano de insolvência haverá que proceder a uma análise mais cuidada da real situação empresarial decorrente da decisão de encerramento do processo de insolvência com vista a determinar se, no estado actual da vida societária, a sua dissolução provocada pela declaração de insolvência foi ou não esvaziada de conteúdo pela homologação do plano de insolvência e decisão de encerramento do processo de insolvência que a decisão recorrida não tomou em consideração.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo relativa ao disposto no artº 61º do RGIT, tem vindo a entender que a dissolução de uma sociedade equivale à morte do infractor, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada para a sua cobrança coerciva, nos termos do disposto no art. 62.º do RGIT e no art. 176.º, n.º 2, alínea a), do Código de Procedimento e Processo Tributário, tendo como pressuposto, a situação concreta mais frequentemente verificada de que à declaração de insolvência se sucede a apreensão total dos bens do insolvente, a cessação da sua actividade comercial. Recorda-se, uma vez mais o que a este propósito disse o Magistrado do Ministério Público no seu parecer, citando o Conselheiro Jorge de Sousa:

"Relativamente às situações de falência ou insolvência, o STA vem entendendo que mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica — art. 146º, n.º 2 do CSC — são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos»

Quando no desenvolvimento do processo de insolvência se vem a revelar uma diversa situação de facto em que não foi deliberado em assembleia de credores o encerramento do estabelecimento, seja pela aprovação de um plano de insolvência ou *através da manutenção em actividade e reestruturação da empresa, na titularidade do devedor ou de terceiros, nos moldes também constantes de um plano*, ou mesmo por o devedor ter deixado de se encontrar em situação de insolvência, que, nos termos legais alínea b), do n.º 1, do art. 230º, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, determinam a cessação de todos os efeitos que resultam da declaração de insolvência já a equivalência entre a dissolução de uma sociedade e a morte do infractor para efeitos do disposto no artº 61º do RGIT não tem lugar.

Todas estas circunstâncias acabadas de mencionar resultam dos documentos e cópia de documentos juntos aos autos e que, numa decisão judicial anterior proferida nestes autos, que não a recorrida, foram mesmo considerados como provados.

Estamos perante um recurso que nos termos do disposto no artº 281º do Código de Procedimento e Processo Tributário é julgado como agravo em processo civil, e a este, por sua vez, aplicáveis as disposições que regulam o julgamento da apelação – artº 726º – actual 679º – e 749 do Código de Processo Civil –

Para o julgamento do recurso deverá o Supremo Tribunal Administrativo, em princípio, atender aos factos fixados pela 1ª instância.

Impõe-se, todavia, nesta sede fazer algumas considerações.

Ao Supremo Tribunal Administrativo, funcionando estrutural e constitucionalmente como um tribunal de revista e não como uma 3ª instância, compete-lhe fundamentalmente apreciar a justeza da aplicação do direito substantivo, incidindo os seus poderes de cognição sobre a matéria de direito nos termos do art. 21º, n.º 5 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Dl 129/84, de 27 de Abril, do art. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário e dos arts. 721º e 722º – actual 674º – do CPC, não podendo, em regra, alterar os factos materiais fixados pelo tribunal recorrido – artº 729º do Código de Processo Civil.

Nos termos do preceituado no art. 722º, n.º 2 – actual 674º do CPC aplicável "ex vi" do n.º 2 do art. 729º do mesmo diploma, a decisão proferida pelo tribunal recorrido quanto à matéria de facto não pode ser alterada, nem o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa pode ser objecto da revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, ou seja, salvo havendo erros sobre regras de direito probatório material que ocorram na sentença.

De acordo com o art. 729º, n.º 3 do CPC, o Supremo Tribunal Administrativo tem o poder de mandar ampliar a matéria de facto para corrigir as omissões de julgamento e as obscuridades resultantes de contradições insanáveis na matéria de facto, impeditivas da aplicação do regime jurídico adequado, ordenando então a volta do processo à 1ª instância para ampliar a decisão de facto em ordem a esta constituir base suficiente para a decisão de direito, o que se verificará sempre que o tribunal recorrido tenha seleccionado imperfeitamente a matéria de facto amputando-a de elementos que considerara dispensáveis mas que se verifica serem indispensáveis para o Supremo definir o direito, indispensabilidade esta a averiguar e a definir pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo.

Na situação presente — subordinada ao disposto nos artigos 713º – actual 663º – e 659º a 655º – actual 607º a 612º –, ex vi do artº 726º – actual 679º –, todos do Código de Processo Civil - importa considerar todos os documentos autênticos juntos aos autos, solicitar certidão daqueles que se encontram

apenas por fotocópia, considerar a sua força probatória plena e completar a matéria de facto global e pertinente para os autos para que seja estabelecida a solução jurídica do litígio. A sentença recorrida apenas considerou parte dos factos que estavam provados por documento com força probatória plena pelo que se apresenta como insuficiente a matéria de facto para que se atinja a solução jurídica deste litígio.

Nos termos do disposto no artº 729, n.º 3 – actual 682º, n.º 3 – do Código de Processo Civil, *o processo volta ao tribunal recorrido quando o Supremo Tribunal de Justiça entenda que a decisão de facto pode e deve ser ampliada, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito*.

Impõe-se, pois, a revogação da sentença recorrida e uma mais profunda averiguação da real situação jurídica da sociedade executada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinar a remessa dos autos ao Tribunal recorrido para os fins indicados no parágrafo que antecede.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxa de exibição de publicidade. Estradas nacionais. Liquidação. Competência

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17/8, a Estradas de Portugal, S.A., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, sendo que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no n.º 2 do art. 2º da mesma referida Lei.

Processo n.º 710/14-30.
Recorrente: EP — Estradas de Portugal.
Recorrido: A…, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. EP – Estradas de Portugal, S.A., recorre, por oposição de julgados, da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……, Lda., com os demais sinais dos autos, contra a liquidação de taxa de publicidade, no montante de Euros 454,32, relativa a um painel publicitário visível da EN n.º 13, Km 40,500, lado direito, na freguesia de Fão, Esposende.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. A decisão recorrida decidiu que a EP não tem competência para liquidar a taxa impugnada pelo que se encontra a mesma ferida de vício de incompetência absoluta.

2. O legislador, apesar de discordar da afixação da publicidade à margem das estradas nacionais por razões estéticas e de salvaguarda da segurança rodoviária, admitiu-a (tolerou-a) desde que permitida (licenciada) por entidade competente (a Recorrente no presente caso) e depois de paga a respetiva taxa (proibição relativa).

3. Assim, resulta da legislação atualmente em vigor que:

4. Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de exceção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 105/98);

5. Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de proteção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr. alínea b), do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 13/71).

6. Por sua vez, a competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade em PAC implantado em terreno particular, localizado à margem de estrada nacional, decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

7. O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10º, n.º 1, alínea a) estabelece que depende de aprovação ou licença da EP a implantação de tabuletas ou objetos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respetiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

8. O artigo 15º, n.º 1, alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objetos de publicidade é devida uma taxa de € 56,79, por cada metro quadrado ou fração dos mesmos.

9. A Lei n.º 97/88 no artigo 1º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

10. No n.º 2, daquele artigo 1º, é dito que "*sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...*";

11. A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje EP, para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de proteção à estrada e cobrar a respetiva taxa (cfr. artigos 1º, 2º, 3º, 10º e 15º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

12. E mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

13. Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afetadas (cfr. n.º 1, do artigo 12º do Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

14. É que os serviços prestados pelas Câmaras e pela EP não são os mesmos, pelo que não se podem confundir.

15. Por isso, a intenção do legislador ao publicar o Decreto-Lei n.º 637/76 e depois a Lei n.º 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de proteção às estradas nacionais, mais propriamente no Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de janeiro.

16. As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º desse diploma legal, a EP é órgão competente para licenciar publicidade numa faixa de 100 m para além da zona de servidão *non aedificandi* das estradas sob sua jurisdição e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15º, não havendo assim duplicação de coleta.

17. Sem prescindir, admitindo somente por dever de patrocínio, que a técnica legislativa utilizada aquando da elaboração do Decreto-Lei n.º 637/76 e posterior Lei n.º 97/88 não tenha sido a melhor e que o legislador *distraído* não tenha procedido à revogação expressa das normas que supostamente pretendia ver revogadas desde 1976 ou pelo menos desde 1988, designadamente os artigos 8º, n.º 1, alínea f), 10º, n.º 1, alínea b) e 15º, n.º 1, alínea j) do Decreto-Lei n.º 13/71, conforme defende a mais recente jurisprudência do STA, devemos forçosamente questionar porque não procedeu a essa revogação expressa posteriormente.

18. Pois, várias foram as oportunidades para o efeito, designadamente em 1998, com a publicação do Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de abril, em 2006, com a publicação da Lei n.º 30/2006, de 11 de julho, em 2008 com a publicação do Decreto-Lei n.º 83/2008, de 20 de maio e especialmente em 2011, com a publicação do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril, sanando assim definitivamente a questão.

19. Aliás, tendo-se debruçado em 2006, com a publicação da Lei n.º 30/2006, que procede à conversão em contraordenações das contravenções e transgressões em vigor, sobre a questão da afixação de publicidade ao revogar expressamente o Decreto-Lei n.º 637/76, estranhamos que não tenha também revogado expressamente as normas do Decreto-Lei n.º 13/71, alegadamente revogadas tacitamente.

20. Estranhamos também, se a intenção de revogar essas normas era efetivamente inequívoca, o que apenas se admite por mera hipótese académica, que o seu silêncio se tenha mantido em 2011, sendo que, desde pelo menos 2004, as regras de logística para a elaboração de atos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art. 8º, n.º 1 do Anexo relativo às Regras de Logística).

21. Ora, tendo as regras de logística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distração do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu, quando esses princípios são de fácil aplicação e sem qualquer tipo de custos para o erário público.

22. Na medida em que o artigo 9º, n.º 3 do C.C. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que ao não proceder, apesar das várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, relativas à afixação de publicidade, apesar de a isso estar obrigado, este nunca pretendeu revogá-las mantendo-se as mesmas em vigor para a totalidade das estradas sob jurisdição da EP.

23. Mais, o *abuso de linguagem* ou a utilização menos rigorosa de conceitos - por vezes é feita referência a "autorização" em vez de "licença" - não faz desaparecer do ordenamento jurídico a a. b) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 13/71, que, como sobejamente demonstrado, se encontra em vigor e aplica-se ao PAC dos autos, uma vez que o seu âmbito de aplicação é a totalidade das estradas sob jurisdição da Recorrente.

24. Acresce que, o facto do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro ter atualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela EP (incluindo as relativas à publicidade), traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei n.º 13/71.

25. Ao decidir como decidiu, o tribunal a quo violou, designadamente, o constante nos artigos 1º, 3º, 10º, n.º 1, alínea b) e 15º, n.º 1, alínea j) todos do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, bem como os artigos 1º e 2º da Lei n.º 97/88, de 19 de agosto, acabando por perfilhar solução oposta à jurisprudência maioritária deste tribunal.

Termina pedindo que a sentença recorrida seja revogada e substituída por outra que declare a recorrente com competência para a prática do ato, sendo este por isso válido.

1.3. Contra-alegou a recorrida, pugnando pela confirmação do julgado e terminando as contra-alegações com a formulação das Conclusões seguintes:

1ª - O licenciamento da "afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial", na "zona da estrada" e na "zona de protecção à estrada, constituída pelas faixas com servidão ***non aedificandi*** e pelas faixas de respeito", é da competência das câmaras municipais [**arts. 1º/1 e 2º/2 da Lei n.º 97/88, art. 1º - a) e b) do Decreto-Lei n.º 13/71 e art. 3º, 6º e 10º da Lei n.º 53-E/2006**].

2ª - Compete, pois, no caso vertente, à Câmara Municipal do município em cujo território se situa o posto de abastecimento da recorrida o licenciamento da "*afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial*", na "*zona da estrada*" e na "*zona de protecção à estrada*", e a liquidação e cobrança do respectivo tributo, nos termos conjugados dos **arts. 3º, 6º e 10º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro [Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais**].

3ª - O acto de liquidação enferma de **incompetência** (em razão da matéria) [**arts. 3º, 6º e 10º da Lei n.º 53-E/2006**], sendo, por actuação conjugada das disposições dos **arts. 133º/1 e 2 - b) e 2º/1 e 2 - c) do Código do Procedimento Administrativo, nulo**.

Termina pedindo a confirmação do julgado recorrido.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre a EP - Estradas de Portugal, S.A. da sentença do TAF de Braga de 28.02.2014 que julgou procedente a impugnação deduzida por "A……., LDA".

Por se tratar de uma situação similar dou por reproduzido e em parte transcrevo, para os efeitos devidos, o parecer que emiti no processo n.º 614/14 e que é do seguinte teor:

«Como decorre da lei, são as conclusões da alegação que definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ou seja, o espaço de intervenção do tribunal ad quem, salvo quando se trate de matérias de conhecimento oficioso que possam ser decididas com base nos elementos que constem dos autos e que não se mostrem cobertas pelo caso julgado - cfr. os arts. 635º e 639º, ambos do CPC (correspondentes aos arts. 684º e 685º-B do CPC revogado), *ex vi* do art. 2º do CPPT.

As questões suscitadas no Recurso prendem-se com a competência da EP - Estradas de Portugal, S.A. para, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, liquidar taxas de publicidade.

Para julgar procedente a impugnação louvou-se a sentença recorrida na doutrina do douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, proferido no Rec. n.º 0232/13. Essa doutrina, porém, não tem merecido inteiro acolhimento na jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Assim, no douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 25.06.2009 - Rec. n.º 0243/09 entendeu-se, por exemplo, ser "*excessiva e errónea a conclusão (...) de que «(c)om a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para "licenciar", "autorizar", ou "aprovar" a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a EP, Estradas de Portugal, E.P.E. (outrora Junta Autónoma das Estradas". Considerou-se, concretamente, que o "IEP - Instituto das Estradas de Portugal ((1) Entidade que foi transformada pelo DL n.º 239/2004, de 21 de Dez., na entidade pública empresarial designada por EP - Estradas de Portugal, E.P.E., à qual sucedeu a EP - Estradas de Portugal, S.A., sociedade anónima de capitais públicos, criada pelo DL n.º 374/2007, de 7 de Nov.) tem competência atribuída por lei, (...), para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos*

de publicidade». No mesmo sentido se pronunciaram os Acórdãos de 25-06-2009 - Rec. n.º 0244/09 e de 08.06.2011 - Rec. 0140/11.

Não obstante a questão não seja inteiramente líquida tendo a perfilhar a doutrina do Acórdão de 26.06.2013 - Rec. n.º 0232/13 por ser aquela que, a meu ver, melhor se harmoniza com o quadro legal aplicável e para a qual o texto da norma, ponto de partida da actividade interpretativa, mais fortemente aponta.

Com efeito, no que concerne à competência para o licenciamento deve considerar-se revogada a norma do art. 10º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, diploma que, regulando genericamente a matéria relativa à afixação e inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, expressamente prevê, no seu art. 2º, n.º 2, alínea b), o licenciamento camarário dessa afixação, a ser precedido de parecer da EP - Estradas de Portugal, S.A., ora recorrente.

Assim, a competência que o art. 10º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. cometia à JAE para a aprovação ou licenciamento de tabuletas ou objectos de publicidade comercial, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respectiva, mostra-se deslocada, ao menos parcialmente, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto ((2) Na linha do que já determinava DL n.º 637/76, de 29 de Julho), para o perímetro de competências das câmaras municipais, nelas se incluindo a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho (arts. 1º e 2º do diploma). As deliberações das câmaras municipais devem, no entanto, ser precedidas de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, no caso, da Estradas de Portugal, S.A., o que bem se compreende pois a colocação de elementos publicitários é susceptível de afectar, por exemplo, a segurança na circulação rodoviária (art. 4º, n.º 1, alínea d) e 3 da Lei n.º 97/88) que lhe incumbe acautelar.

Como se refere no apontado douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, segmento que com a devida vénia se transcreve *"(confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificadi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.*

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei. Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de sortidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município".

Aderindo inteiramente à doutrina deste douto aresto, que vem sendo sufragada pela mais recente jurisprudência da SCA deste Supremo Tribunal (cfr., entre outros, os recentes Acs. de 03.04.2014 - Rec. 01600/13 e de 20.03.2014, proferidas nos Recs. 01786/13, 01340/13, 01415/13, 01813/13, 01500/13 e 01604/13) e que igualmente mereceu acolhimento nos recentes Acórdãos da SCT, proferidos no Recurso de Oposição de Julgados n.º 1435/13 e no Recurso n.º 205/14, ambos de 18.06.2014, emito parecer no sentido da improcedência do presente recurso e da consequente manutenção do julgado».

1.5. Corridos os Vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) - A aqui impugnante em 06/06/2013 foi notificada, pela comunicação n.º 2017/2013/DRDRG, datada de 23/05/2013 a coberto do ofício n.º 26617 da EP-Estradas de Portugal, S.A. (Delegação Regional de Braga), subscrita pelo respectivo director, nos seguintes termos:

Assunto: Processo LI.00/529/DRBRG/2010

Notificação para pagamento de taxa de publicidade

EN 13 ao Km 40+500 LD

(...)

Face ao exposto, fica V. Exª notificado, na qualidade de mandatário daquela empresa, de que a mesma deverá efectuar o pagamento da taxa calculada nos termos do disposto na alínea j), do n.º l, do

artigo 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, actualizada pelo Decreto-Lei n.º 25/2005, de 24 de Janeiro, como se segue:

DL n.º 25/2004, de 24 de Janeiro	Área	Taxa *(€)*	Total (€)
Alínea j) do n.º 1 do art. 15º- Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade	8 m2	€ 56,79	€ 454,32
		TOTAL	**€ 454,32**

B) - Em 04/09/2013, foi remetida, via postal, a petição inicial da presente impugnação, que visa a liquidação da taxa mencionada em A.

3. Com base nesta factualidade, a sentença recorrida julgou procedente a impugnação, apelando à fundamentação constante do acórdão desta Secção do STA, de 26/6/2013, no processo n.º 232/13.

E é do assim decidido que a recorrente discorda, alegando, como se viu, que a sentença está em oposição com os arestos (desta Secção do STA) que especifica e que, por isso, enferma de erro de julgamento.

Vejamos.

4.1. O recurso vem interposto pela EP – Estradas de Portugal, S.A., da decisão que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida (A……., Lda.), contra a liquidação de taxa de publicidade, no montante de Euros 454,32 (relativa a publicidade afixada à margem da EN 13, Km 40+500 L.D. (freguesia de Fão, Esposende).

Atentos o valor da causa e a alçada do TT de 1ª instância, estamos, portanto, em face de recurso interposto nos termos do disposto no n.º 5 do art. 280º do CPPT, no qual se estabelece que «*A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior*.»

Sendo que, conforme aponta o Cons. Jorge Lopes de Sousa, ([1]) este recurso de decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no art. 280º, designadamente a que resulta dos arts. 281º a 283º, e não a prevista no art. 284º, «*não havendo uma decisão autónoma sobre a questão preliminar da existência da oposição, que deve ser apreciada como mais um Pressuposto do recurso, que acresce aos restantes pressupostos processuais (como, por exemplo, a legitimidade e a tempestividade que também devem ser apreciadas, expressa ou tacitamente, antes de se passar à apreciação do mérito do recurso*» e sendo que «*… o que está em causa no recurso previsto no art. 280º, n.º 5, do CPPT é apreciar a correcção da decisão da 1ª instância, sendo a oposição com um acórdão do STA um mero requisito de admissibilidade do recurso*.»

Para que possa interpor-se e eventualmente ser admitido e provido o presente recurso, torna-se necessário que estejamos perante decisão de Tribunal Tributário de 1ª Instância proferida em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal, que não seja susceptível de recurso ordinário por estar fora da respectiva alçada e que perfilhe, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, solução oposta à proferida em três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Ora, no caso, encontram-se preenchidos os referidos pressupostos.

Com efeito, trata-se de recurso de uma sentença do TAF de Braga, proferida em processo de impugnação judicial e em que, no âmbito da mesma legislação, sendo idêntica a situação de facto e reportando à mesma questão fundamental de direito, se decide apelando a solução jurídica oposta à dos arestos do STA indicados e especificados pela recorrente: na verdade, atentando no acórdão fundamento logo indicado em primeiro lugar (o proferido em 25/6/2009, no proc. n.º 0243/09), vemos que ali estava em causa a cobrança coerciva, em processo de execução fiscal, de dívida ao IEP – Instituto de Estradas de Portugal, resultante de não pagamento de taxas por instalação de painéis publicitários junto à EN 125, Km 31,200 e 31,300, questão que foi suscitada no âmbito de processo de oposição deduzido contra aquela mesma execução fiscal e tendente a obter a respectiva extinção. Daí que, considerando também que a diversidade de meios processuais em presença (oposição à execução e impugnação judicial) não é suficiente para afastar a invocada oposição entre o decidido naquele acórdão fundamento e o decidido na sentença ora recorrida, é de concluir que logo nesse acórdão se decidiu em contrário ao sentido decisório da sentença recorrida: ou seja, se decidiu que, mesmo após a entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17/8, o IEP (ao qual sucedeu a actual EP - Estradas de Portugal, S.A.), continuou a ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias na zona de protecção das estradas.

Ocorre, portanto, a alegada oposição de julgados. ([2])

Impondo-se, assim, a apreciação do mérito do recurso.

4.2. A questão a decidir neste recurso prende-se, como vimos, com a da competência da recorrente EP – Estradas de Portugal, S.A., para a liquidação e cobrança de taxas por afixação ou instalação de publicidade exterior na zona de protecção das estradas nacionais, após o início da vigência da Lei n.º 97/88, de 17/8.

Trata-se de questão que recentemente tem vindo a obter resposta uniforme na jurisprudência deste STA (quer por parte da Secção de Contencioso Tributário - na vertente da tributação do licenciamento – quer por parte da Secção de Contencioso Administrativo - na vertente do próprio licenciamento, *«a se»* -, como pode ver-se pelos acórdãos proferidos nesta Secção, em 4/6/2014, no proc. n.º 01730/13 e em 2/7/2014, nos supra citados procs. n.º 492/14, n.º 605/14, 615/14 e 653/14, entre muitos outros, e na Secção de Contencioso Administrativo, e também entre muitos outros, em 15/5/2014, nos procs. nºs. 0133/14, 0135/14, 0140/14, 01516/13; e em 29/4/2014, no proc. n.º 073/14, no sentido da competência exclusiva das câmaras municipais para o licenciamento de publicidade comercial nas áreas dos respectivos concelhos, precedida de parecer prévio da EP – Estradas de Portugal, S.A. (arts. 1º, n.º 1 e 2º, nºs. 1 e 2, da Lei n.º 97/88, de 17/8).

Entendimento este que foi, igualmente, o afirmado no acórdão fundamento (o acórdão desta Secção, de 26/6/2013, processo n.º 0232/13, cuja fundamentação sufragamos na íntegra, e à qual também a sentença recorrida aderiu.

Nesse acórdão deixou-se explicitado o seguinte:

«*3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.*

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além

da zona non aedificadi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

(...)

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que

se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitária, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.».

4.3. Em suma, de acordo com o enquadramento legal explicitado, mesmo admitindo que o DL n.º 13/71, de 23/1, se mantém em vigor, a verdade é que não oferece dúvidas que, por força, primeiro do DL n.º 637/76 e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, o inciso "aprovação ou licença" constante do art. 10º, n.º 1, alínea b), do DL n.º 13/71, foi derrogado e desgraduado na emissão de "parecer" das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. Devendo, assim, o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer.

E limitando-se a competência da recorrente (EP) à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, não lhe pode competir a iniciativa de liquidar as taxas por tal licenciamento.

Sendo que apesar de a actualização das taxas a pagar pelas autorizações e licenças para implantação de tabuletas ou objectos de publicidade concedidas pela EP-Estradas de Portugal, SA, operada pelo DL n.º 25/2004, de 24/1, poder traduzir intenção do legislador no sentido da manutenção da vigência do DL n.º 13/71, de 23/1 [art. 15º n.º 1 alínea j)] - no mesmo sentido apontando, aliás, o recente DL n.º 87/2014, de 29/5 –, ([3]) o sentido útil da norma que procede à actualização das taxas pressupõe uma compatibilização das áreas de competência da recorrente e das câmaras municipais para o licenciamento de mensagens publicitárias, compatibilização que, todavia não afasta a competência exclusiva das câmaras municipais para o licenciamento de publicidade comercial nas áreas dos respectivos concelhos, precedida de parecer prévio da EP Estradas de Portugal. SA (art. 1º n.º 1 e art. 2º nºs. 1 e 2, da Lei n.º 97/88, de 17/8).

Concluindo, a sentença não sofre dos erros de julgamento que a recorrente lhe imputa, devendo ser confirmada.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rotthes — Aragão Seia*.

([1]) Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6ª ed., Vol. IV, anotação 11 ao art. 280º, p. 421.

([2]) No mesmo sentido e relativamente ao mesmo acórdão fundamento invocado, se concluiu, entre outros, nos recentes acórdãos desta Secção, de 2/7/2014, nos procs. n.º 492/14 e 615/14 e de 24/9/2014, nos procs. nºs. 605/14 e 653/14.

([3]) Embora este DL n.º 87/2014, de 29/5, se destine, segundo consta do respectivo Preâmbulo, a «face ao novo paradigma do setor rodoviário, harmonizar o atual quadro legal, definindo no presente decreto-lei as regras gerais aplicáveis à exploração das áreas de serviço e ao licenciamento para implantação dos postos de abastecimento de combustíveis marginais às estradas, revogando expressamente um conjunto de normas dispersas …» bem como a promover «…a clarificação do regime aplicável à taxação do licenciamento da implantação dos postos de abastecimento de combustíveis marginais às estradas …».

E apesar de a matéria de licenciamento para implantação de postos de abastecimento de combustíveis estar anteriormente também regulada no DL n.º 13/71, este DL 87/2014 acaba por operar (na alínea a) do n.º 1 do seu art. 11º) a expressa revogação da pertinente alínea l) do n.º 1 do art. 15º daquele DL n.º 13/71.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Falta de Objecto. Sentença.

Sumário:

I — O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

II — Se o recorrente não ataca a sentença que julgou procedente a excepção do erro na forma de processo e se limita a invocar no recurso a prescrição e a caducidade, este Tribunal não pode delas conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado.

Processo n.º 838/14-30.
Recorrente: A……..
Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social-Coimbra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, contribuinte fiscal n.º ……, residente no lugar ……, Tavarede, Figueira da Foz, não se conformando com a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que rejeitou liminarmente a impugnação judicial deduzida contra o acto constitutivo de hipoteca legal, emanado do I.G.F.S.S., I.P., Secção de Processo Executivo de Coimbra, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0601200501011588 e apensos, dela interpôs recurso para este Tribunal Central Administrativo Norte, concluindo da seguinte forma as suas alegações:

1- A sentença recorrida que existia "impropriedade do processo de impugnação para o objecto dos (...) autos", porquanto não "é através da impugnação judicial (...) que se reage contra um acto praticado na execução fiscal".

2- O art. 99.º do C.P.P.T. que constitui "fundamento de impugnação qualquer ilegalidade.

3- Se o fundamento da impugnação "for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo".

4- O "direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro."

5- Esse "prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos [como é o caso das contribuições e cotizações liquidadas], a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário... "

6- Desde 01/01/2005 e desde 01/01/2006 até 31/12/2012 decorreram respetivamente 7 e 6 anos, pelo que tendo os recorrentes alegado a ocorrência da caducidade do direito à liquidação, esta liquidação apresentar-se-á inválida, e como deu origem ao ato constitutivo da hipoteca legal que foi impugnado, também este é inválido.

7- Os recorrentes invocaram ademais a verificação de prescrição, até porque ambos os institutos - prescrição e caducidade - têm por base o interesse da certeza e da segurança jurídicas, embora a sua génese, essência, seja bem distinta.

8- Os recorrentes não se encontravam impedidos de invocar esses institutos junto do Tribunal, entidade última para apreciação da matéria em causa.

9- Entendem os recorrentes que se verificara a caducidade da liquidação, assim como a prescrição da dívida exequenda, uma vez que aqueles institutos se apresentam de forçosa verificação atento o decurso temporal, isso mesmo foi alegado.

10- O art. 48.º da L.G.T. não se aplica às contribuições para a segurança social, remetendo-se então para o art. 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 08/08, que entrou em vigor a 04/02/2001 (estabelecendo um prazo prescricional de cinco anos).

11- As obrigações encontram-se prescritas, resultando que o ato constitutivo da hipoteca legal, é ato inválido, ferido de nulidade, quando antes se não julgue, mesmo, inexistente.

12- Estando inquinados os processos executivos, sem base de sustentação atenta a caducidade e a prescrição invocadas, também o ato constitutivo da hipoteca legal se apresenta inválido.

13- As obrigações tributárias invocadas já não existem, prescreveram (e caducou o direito à liquidação), pelo que o ato de constituição da hipoteca legal é nulo, quando antes se não considere inválido.

Termos em que, deve o presente recurso ser recebido e julgado procedente, declarando nula a sentença recorrida por omissão de pronúncia ou, assim se não entendendo, revogando-se a sentença recorrida e determinando-se o prosseguimento dos autos nos seus devidos termos, com as forçosas consequências legais, só assim se fazendo JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu o seguinte parecer:

1. *O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 34 e seguintes, que absolveu a Fazenda Pública da instância, por inidoneidade do meio processual.*

Invoca o Recorrente a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, alegando para o efeito que se verifica a caducidade da liquidação e a prescrição da dívida exequenda, donde resulta que o acto constitutivo da hipoteca legal é acto inválido, ferido de nulidade ou mesmo inexistente, motivo pelo qual deve a sentença recorrida ser revogada e determinar-se o prosseguimento dos autos.

2. Conforme se alcança da sentença recorrida, o Mmo. Juiz "a quo" decidiu rejeitar liminarmente a impugnação e absolver a Fazenda Pública da instância, com o fundamento na verificação de erro na forma de processo e na impossibilidade da sua convolação para a forma adequada, que no seu entender seria a reclamação de acto do órgão de execução fiscal prevista no artigo 276º do CPPT.

O Recorrente assaca à sentença recorrida o vício de nulidade por omissão de pronúncia, subentendendo-se, já que não o diz expressamente, que tal vício decorre do facto de o tribunal não ter conhecido das questões da caducidade e prescrição que suscita neste recurso.

Dispunha a alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do Código de Processo Civil (que corresponde ao actual artigo 615º) que é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

Ora estamos perante uma decisão recorrida de indeferimento liminar de uma acção em que pela sua natureza não há lugar ao conhecimento do pedido, razão pela qual o tribunal não chega a pronunciar-se sobre qualquer das questões suscitadas pela parte (autora). Carece, assim, de fundamento legal a invocada nulidade, porque nestes casos não se verifica a omissão a que a lei assaca essa invalidade.

Por outro lado o Recorrente não questiona o fundamento invocado pelo Mmo. Juiz "a quo" para se decidir pelo indeferimento liminar, o que desde logo conduz ao insucesso do recurso. Na verdade, o Recorrente insiste em que se conheça das questões por si suscitadas no tribunal "a quo", ou seja, a invalidade do acto constitutivo da penhora, decorrente da caducidade do direito de liquidação e da prescrição da quantia exequenda. Todavia não fundamenta nem aduz qualquer elemento com base no qual tal questão deva ser conhecida em sede de impugnação judicial e que ponha em causa o decidido em 1ª instância. E se é certo que o artigo 99º do CPPT prevê que constitui fundamento da impugnação judicial qualquer ilegalidade, esta previsão não tem a abrangência que o Recorrente lhe empresta, já que em regra, como refere Jorge Lopes de Sousa em anotação ao referido preceito legal (in CPPT Anotado), «o processo de impugnação será de utilizar quando o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo e, relativamente a actos de outro tipo, quando a lei utilizar o termo "impugnação" para referenciar o meio processual a utilizar».

A idoneidade do meio processual afere-se em função do pedido formulado pelo autor da acção e da causa de pedir invocada. No caso concreto dos autos o Recorrente expressamente refere que a impugnação judicial é apresentada contra "o ato constitutivo da hipoteca legal emanado do "IGFSS, IP" pretendendo que o mesmo seja declarado nulo e que o seu registo seja cancelado, invocando como causa de pedir a inexistência da obrigação exequenda por as contribuições e cotizações estarem prescritas e ter-se verificado a caducidade da sua liquidação.

E como se alcança da factualidade assente na decisão recorrida, na secção de processos do IGFSS, delegação de Coimbra, corre termos um processo de execução fiscal no âmbito do qual o Recorrente foi citado em 12/03/2008, tendo em 07/02/2013 sido praticado o acto sindicado após incumprimento de pagamento em prestações.

Ora estando em causa a invalidade do acto de hipoteca praticado em execução fiscal, não subsistem quaisquer dúvidas que o meio processual para atacar tal acto é a reclamação prevista nos artigos 276º do CPPT, para cuja apresentação o Recorrente tinha o prazo de 10 dias - artigo 277º do mesmo Código. Tendo a acção sido apresentada em 05/03/2013, não se mostra possível a convolação, ao abrigo do disposto nos artigos 97º, nº3, da Lei Geral Tributária e 98º, nº4, do CPPT, por falta do requisito de tempestividade, já que a efectuar-se levaria à prática de um acto inútil.

O Recorrente não põe em causa o acerto da decisão recorrida nessa parte, pelo que o recurso está votado ao insucesso.

Entendemos, assim, que a decisão recorrida não padece do vício que lhe é assacado pelo Recorrente, a qual se mostra conforme as normas legais, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra deu como provada a seguinte factualidade (que se transcreve):

1 - Na secção de processo executivo de Coimbra do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social pendiam os processos de execução fiscal n.º 06012005010 11588 e seus apensos, onde é executado, por reversão, o aqui impugnante.

2 - O aqui impugnante foi citado como revertido, naquelas execuções, em 12/3/2008.

3 - Por carta registadas com AR de 6/2/2013 (doc. fls. 18, que aqui se dá como reproduzido), que recebeu em 7/2/2013 (doc. fls. 20), extraída do referido processo, foi o impugnante notificado de que o exequente procedera ao registo de hipoteca sobre o seu prédio acima melhor descrito.

4 - Em 5/3/2012 deu o impugnante entrada ao Presente pedido de impugnação judicial, cujo teor aqui se dá por reproduzido e se resumiu acima.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Como bem nota o Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, o recorrente não põe em causa o decidido na decisão recorrida no tocante ao erro na forma de processo e ainda o decidido no tocante à impossibilidade de convolação na forma de processo adequada.

Tem entendido este Supremo Tribunal que, "O recurso jurisdicional tem como objecto a decisão judicial recorrida e pode ter por fundamento qualquer vício de forma ou de fundo que o recorrente entenda que afecta a decisão recorrida.

Em regra, não pode em sede de recurso conhecer-se de questão nova, ou seja, questão que não tenha sido objecto da sentença pois os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais [cfr. art. 676.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC)], ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

…

Sucede, assim, que, na falta de ataque, o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado. Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de qualquer outra questão suscitada, ainda que do conhecimento oficioso.", cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 15/05/2013, recurso n.º 0508/13.

Ou seja, não dirigindo o recorrente um ataque directo à sentença recorrida, fica o Tribunal de recurso impedido de conhecer do mesmo recurso por ocorrer caso julgado relativamente às questões decididas.

É precisamente a situação que se nos apresenta nestes autos. O recorrente não esgrimiu qualquer argumento relativamente ao desacerto da decisão recorrida no tocante à questão do erro na forma de processo ou da impossibilidade de convolação. Limitou-se a arguir uma nulidade por omissão de pronúncia que, como se sabe, só pode ocorrer quando o juiz não toma posição sobre questão colocada pelas partes, não emite decisão no sentido de não poder dela tomar conhecimento, nem indica razões para justificar essa abstenção de conhecimento, e da sentença também não resulta, de forma expressa ou implícita, que esse conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio, tal nulidade não se verifica se o juiz evoca razões para justificar a abstenção de conhecimento de questão que lhe foi colocada, cfr. art. 125º do CPPT.

Se o juiz a quo no despacho em crise se limitou a decidir (liminarmente) pelo erro na forma de processo, evidentemente que não lhe incumbia conhecer de qualquer outra questão, uma vez que se tratavam de questões que se prendem com o mérito da pretensão do recorrente, sendo certo que o conhecimento da questão do erro na forma do processo precede o conhecimento de eventuais questões de fundo.

Podemos, assim, concluir que, não pode, agora, este Supremo Tribunal conhecer do presente recurso, precisamente por lhe estar vedado esse conhecimento, faltando o poder jurisdicional para o efeito.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo Recorrente.

D.N.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Compensação por iniciativa da AT em bens comuns do casal.

Sumário:

I — Só com a partilha do património do casal é que cada cônjuge fica titular de direito determinado e concreto, sobre concreto bem.

II — Nas execuções fiscais com fundamento em responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges podendo ser penhorados os bens comuns, a prossecução da execução só pode ocorrer após a citação do outro cônjuge para requerer querendo a separação judicial de bens pelo que o cumprimento da dívida só será exigível a partir dela.

III — Tendo a compensação ordenada e objecto desta reclamação recaído sobre a meação do IRS respeitante ao reclamante executado sem que se tivesse cumprido com o procedimento referido em II a compensação era inadmissível e consequentemente ilegal.

IV — Retirar do facto do direito de crédito do IRS a reembolsar ser um direito do património conjugal e como tal uno e não divisível a sua incindibilidade para efeitos de manutenção da compensação ordenada e julgada válida por sentença.
Tendo essa compensação sido julgada válida por decisão transitada em julgado requerer a incindibilidade do direito sobre bens comuns para dessa forma onerar os bens da reclamante mulher, estranha à dívida em cobrança, é ilegal.

Processo n.º 850/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…… e Mulher.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Não se conformando com a sentença do TAF de Penafiel que julgou procedente a reclamação relativamente a B…… e em consequência anulou a compensação de metade do IRS que a esta pertencia veio a Fazenda Pública dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

A Não se conforma a Fazenda Pública com a sentença em virtude da contradição entre a posição assumida perante o acto sindicado (compensação) que não mereceu qualquer censura do Tribunal "a quo" e a falta de sustentação (legal) para a cisão determinada na concretização da efectivação dessa compensação

B A presente reclamação tem como fundamento pretender reagir contra o despacho que determinou se procedesse à compensação do reembolso do IRS referente ao ano de 2012 dos aqui reclamantes uma vez que consideram não se verificarem os pressupostos legais de que a lei faz depender a compensação das dívidas tributárias configurando a compensação operada uma decisão manifestamente injusta e ilegal

C O Tribunal "a quo" não considerou ilegal a compensação efectuada demonstrando até como os pressupostos legais e fácticos para a sua efectivação se encontram preenchidos

D Com a ressalva do devido respeito que é muito não pode pois a Fazenda Publica conformar-se com o assim decidido nem com as premissas em que se baseou a sentença recorrida par considerar ter havido uma errónea apreciação do direito aplicável

E Entendendo-se ainda que a decisão proferida extravasava os limites legais conferidos uma vez que se não se encontra suspensa a execução fiscal em causa e não existe sentença transitada na oposição à execução interposta pelo ora reclamante "por outro cinde o acto praticados sem qualquer base legal que a sustente ao determinar que "deste modo nada impede a compensação ou penhora de metade do crédito de IRS que era devido à AT pelo revertido ora reclamante"

F Consubstanciando em nosso entender erro de julgamento em matéria de direito

G Pelo que a sentença não deveria poder manter-se no ordenamento jurídico.

H Não pode a FP conformar-se com o assim decidido nem com as premissas em que se baseou a sentença recorrida por ter considerado haver erro de julgamento em matéria de direito.

I Com efeito não obstante não considera a compensação efectuada ilegal o tribunal "a quo" cindiu a compensação alegando que "o mesmo não podendo suceder relativamente à sua esposa quanto a metade do crédito de IRS que é devida à reclamante B…… tendo em conta que esta não é executada no referido processo de execução fiscal.

J Porém tal decisão foi proferida sem qualquer enquadramento factual ou legal que a sustente

K Embora a compensação sindicada não tenha merecido qualquer censura com a cisão aí determinada não pode a FP conformar-se por a cisão extravasar a previsão legal aplicável.

L A sentença enferma de erro de julgamento em matéria de direito.

Tendo a sentença feito errada aplicação das normas vigentes designadamente do artigo 89 do CPPT deve a mesma ser anulada e em substituição proferir-se acórdão que considere a compensação válida, ordenando o prosseguimento dos autos.

Não houve contra alegações

O Mº Pº neste Tribunal pronuncia-se pela improcedência do Recurso-

Colhidos os vistos cumpre decidir

FUNDAMENTAÇÃO:

DE FACTO:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada e que as partes não questionam:

1 O reclamante foi citado no ano de 2011 na qualidade de executado revertido nos processos de execução fiscal nºs 3565200901048198 e aps 3565200901062360 e aps 3565201001001159 e 3565201101011588 por dívidas da sociedade C…… Ldª a correr termos no serviço de finanças de Valongo 2

2 Contra o reclamante foram revertidas as dívidas dos processos descritos em 1

3 No âmbito da oposição deduzida contra a primeira das reversões efectuadas – processo 3565201001001 159 – foi o reclamante notificado em 26 02 2013 da sentença que anulou o despacho de reversão por falta de fundamentação cfr doc 7 junto aos autos.

4 A sentença não transitou em julgado em face do recurso interposto pela AT

5 No âmbito da oposição deduzida contra segunda das reversões efectuadas – processo n.º 35652009010062360 – foi o reclamante notificado em 28 03 2012 da sentença que julgou a oposição procedente e extinta a execução em relação ao reclamante

6 Relativamente à terceira das reversões efectuadas – processo n.º 35652011011588 -apesar do reclamante ter deduzido oposição a mesma não foi ainda remetida a Tribunal

7 No âmbito desta execução foi igualmente revertida a sociedade D…… SA a qual pagou na íntegra a dívida em causa

8 No âmbito da oposição deduzida contra última das reversões efectuadas processo 3565200901048198 foi o reclamante notificado em 26 02 2013 da sentença que anulou o despacho de reversão por falta de fundamentação cfr doc 10 junto aos autos

9 Sentença que não transitou em julgado face ao recurso apresentado pela AT

10 Em 19 06 2013 foi o reclamante notificado da intenção da AT de cancelar os benefícios fiscais tendo exercido o respectivo direito de audição prévia nos termos do disposto no artigo 60 da LGT

11 Reconhecendo a falta de pressupostos de que a lei faz depender o cancelamento dos benefícios fiscais a AT recuou na intenção de proceder ao respectivo cancelamento tendo disso notificado o reclamante em 07 08 2013 doc 11 junto aos autos.

12 Em 13 08 2013 os reclamantes foram notificados de que nos termos do disposto no artigo 89 do CPPT foi o valor do reembolso de IRS emitido em seu nome com referência ao ano de 2012 aplicado na compensação das dívidas em cobrança no processo executivo n.º 3565201001001922 que se encontra apenso ao processo de execução fiscal n.º 3565201001001159.

13 A referida notificação foi efectuada por correio sob registo n.º RQ282577288PT –

14 Tendo a sua entrega sido efectuada em 13 08 2013 doc de folhas 92 dos autos –

15 Do acto da compensação das dívidas fiscais em causa deu entrada no serviço de finanças de Valongo 2 a presente reclamação do OEF.

16 A reversão dos processos executivos contra A…… baseou-se na fundada insuficiência do património da originária devedora para assegurar o pagamento das dívidas

17 Da relação de créditos reconhecidos no âmbito do processo de insolvência n.º 1054/09.OTYVNG em que é insolvente C…… LDª constam créditos dos trabalhadores da empresa cujo total ultrapassa o valor apurado com a venda do estabelecimento industrial de que era proprietária a insolvente cfr folhas 98 e 99 dos autos.

18 Encontram-se os créditos laborais graduados para serem pagos através do produto da massa insolvente antes dos créditos reclamados pela AT cfr folhas 103 dos autos

19 A devedora originária foi declarada insolvente por sentença de 08 01 2010 folhas 34 dos autos

DE DIREITO:

Foi perante esta factualidade que a Mº juiz considerando verificarem-se os requisitos legais da compensação por iniciativa da Administração Tributária, requisitos esses previstos nas disposições conjugadas dos artigos 847 do CC e 89 do CPPT considerou válida a compensação efectuada mas apenas em relação à meação do crédito do reembolso do IRS correspondente ao reclamante marido por ser ele o executado revertido

Mas relativamente à compensação que incidiu sobre a meação desse mesmo direito de que é titular a reclamante mulher considerou ilegal essa compensação por ela não ser executada nem responsável a qualquer título pelo pagamento da dívida compensada

A Fazenda Pública como se constata das suas alegações e conclusões do recurso não concorda com esta decisão.

Considera a recorrente que ao julgar válida e legal a compensação em causa o Tribunal "a quo" ao reduzir o efeito compensatório do reembolso apenas relativamente ao direito à meação do reclamante revertido efectua uma cisão de um direito indivisível o que a lei não consente

A sentença enfermaria de erro de julgamento por errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 89 do CPPT.

Quid Juris?

Não restam dúvidas de que a dívida em cobrança é da exclusiva responsabilidade do reclamante marido já que assente na sua eventual culpa pela insuficiência do património societário derivada da sua administração. cfr artigo 1692 do CC

E sendo assim ex vi do preceituado no artigo 1696 do CPC por estas dívidas respondem os bens próprios do executado revertido – o reclamante marido no caso em apreço – e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns do casal

E nas execuções fiscais com fundamento em responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges podendo ser penhorados os bens comuns, a prossecução da execução só pode ocorrer após a citação do outro cônjuge para requerer querendo a separação judicial de bens pelo que o cumprimento da dívida só será exigível a partir dela, prosseguindo a penhora sobre os bens penhorados, apenas, se a separação judicial de bens não for requerida no prazo de 30 dias a contar da citação cfr artigo 220 do CPPT

Porém no caso da compensação não há lugar a tal citação pois o acto tributário da compensação tem como efeito jurídico imediato a extinção da dívida compensanda

Integrando o reembolso do IRS o património comum do casal, não estando a reclamante mulher obrigada por qualquer título ao pagamento da dívida em cobrança, face à indivisibilidade do crédito do reembolso a compensação não deveria ter sido admitida por ilegal

Efectivamente como bem se referiu já no acórdão deste Supremo Tribunal de 26 03 2014 in processo n.º 0112/14, citando Pires de Lima e A Varela in anotação ao artigo 1730 do CC "quando aí se prescreve que os cônjuges participam por metade no activo e no passivo da comunhão tem-se especialmente em vista fixar a quota parte a que cada um deles terá direito no momento da dissolução e partilha do património comum"

Donde resulta que só com a partilha do património do casal é que cada cônjuge fica titular de direito determinado e concreto, sobre concreto bem

Daí que a compensação ordenada e objecto desta reclamação fosse, reitera-se inadmissível e consequentemente ilegal

O que como também sustenta o acórdão citado não impedia a AT de assegurar o seu crédito através da meação do executado marido no património comum do casal e até através daquele crédito de IRS já que a impossibilidade da compensação naqueles termos não obstava à sua penhora e posterior tramitação de acordo com o preceituado no artigo 220 do CPPT

Mas o certo é que a mº juiz "a quo" aceitou e julgou válida e legal a compensação da dívida exequenda com a meação do marido sobre o crédito de IRS a reembolsar, anulando, contudo, a compensação ordenada pela AT dessa mesma dívida com o crédito do IRS que constituiria segundo a mº juiz a meação da mulher reclamante.

E é igualmente certo que os reclamantes se conformaram com esta decisão.

Ora o que a Fazenda Pública pretende é retirar do facto do direito de crédito do IRS a reembolsar ser um direito do património conjugal e como tal uno e não divisível a sua incindibilidade para efeitos de manutenção da compensação ordenada e julgada válida por sentença.

Não tendo os reclamantes recorrido da sentença que julgou válida a compensação através da meação do direito de crédito de IRS a procedência do recurso da Fazenda pública constituiria sempre manifesta ilegalidade prejudicando e lesando os direitos da reclamante mulher

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso

Custas pela FP

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxa de exibição de publicidade. Estradas nacionais. Competência para a liquidação.

Sumário:

I — Por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (art. 2.º, n.º 2), o art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na parte em que exigia a aprovação ou licença da Junta Autónoma das Estradas, foi derrogado e essa exigência foi desgraduada, limitando-se à emissão de parecer.

II — Por força dos mencionados diplomas, o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade passou a ser atribuído de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obri-

gatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

III — *Assim sendo, depois da entrada em vigor daqueles diplomas a "EP - Estradas de Portugal, S.A." deixou de ter competência para licenciar a afixação de mensagens publicitárias, carecendo, por isso, de competência para tributar esse licenciamento.*

Processo n.º 916/14-30.
Recorrente: EP – Estradas de Portugal, S.A.
Recorrido: Petróleos de Portugal - Petrogal, S.A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 424/12.0BEBJA

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada "Petróleos de Portugal - Petrogal, S.A." (adiante Impugnante ou Recorrida) instaurou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja impugnação judicial contra a liquidação de taxa por afixação de publicidade em diversos postos de abastecimento de combustíveis localizado nas margens de estradas nacionais, efectuada pela "EP – Estradas de Portugal, S.A." (adiante Recorrente), no valor total de € 3.577,78.

1.2 O Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja julgou procedente a impugnação e anulou a liquidação da referida taxa com o fundamento de que a "EP – Estradas de Portugal, S.A." carecia de competência para a liquidação, uma vez que também não tinha competência para licenciar a publicidade afixada à margem das estradas nacionais, que está atribuída, exclusivamente, às câmaras municipais.

1.3 A entidade liquidadora – "EP – Estradas de Portugal, S.A." – interpôs recurso da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([1]): «

1- O Tribunal a quo *considerou que a EP deixou de ter competência para licenciar a afixação de publicidade, sendo tal competência única e exclusiva das Câmaras Municipais, de acordo com a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, e declarou a nulidade da liquidação impugnada, julgando, consequentemente, a impugnação procedente.*

2- Resulta da actual legislação que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de excepção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do DL 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas á aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr. alínea b), do artigo 3.º do DL 13/71).

3- A competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

a) O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea a) estabelece que depende de aprovação ou licença da EP a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100m para além da zona non aedificandi *respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;*

b) O artigo 15.º, n.º 1, alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade é devida uma taxa de € 56,79, por cada metro quadrado ou fracção dos mesmos;

c) A Lei n.º 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

*d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que "*sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais *...";*

e) A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje EP, para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de protecção à estrada e cobrar a respectiva taxa (cfr. artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

4- Mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

5- Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afectadas (cfr. n.º 1, do artigo 12.º do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

6- Não há duplicação de colecta, uma vez que não existe unicidade, dos factos tributários, o que justifica a cobrança de taxas distintas - que é legalmente admissível.

7- A intenção do legislador ao publicar o DL 637/76 e depois a Lei 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de protecção às estradas nacionais, mais propriamente no DL 13/71 de 23 de Janeiro.

8- O regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas as estradas sob jurisdição da EP.

9- As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º desse diploma legal, a EP tem competência para licenciar publicidade numa faixa de 100m para além da zona de servidão non aedificandi *das estradas sob sua jurisdição, e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15.º.*

10- As regras de legística para a elaboração de actos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art. 8.º, n.º 1 do Anexo relativo às Regras de Legística).

11- Tendo as regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distracção *do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu.*

12- Na medida em que o artigo 9.º, n.º 3 do C.C. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que — ao não proceder, não obstante as várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, relativas à afixação de publicidade, e apesar de a isso estar obrigado — este nunca pretendeu revogá-las.

13- Ao julgar procedente a impugnação, a sentença recorrida violou o disposto, entre outros, nos artigos 1.º, 3.º, alínea b); 10.º, n.º 1, alínea b); 12.º, e alínea j), do n.º 1, do artigo 15.º, todos do DL 13/71 de 23 de Janeiro.

Nestes termos, e nos mais de direito, que V. Ex.as doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida e decidido consequentemente que a Recorrente tem competência para prática do acto, sendo este por isso válido».

1.5 A Recorrida contra-alegou, pugnando pela manutenção da sentença.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público.

O Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação ([2]):

«[…] *A questão controvertida consiste em saber se a EP tem, actualmente, competência para liquidar a taxa de publicidade em causa.*

E, salvo melhor opinião, não tem competência para o efeito.

Como tem vindo a sustentar, o STA, de forma reiterada, nomeadamente no acórdão de 26 de Junho de 2013 [1] *[*[1] *Proferido no recurso n.º 0232/13, e acórdãos de 2014.07.20 - P. 0492/14, 2014.07.18 - P. 0205/14 e de 2014.09.10 - P. 079/14, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.], relatado pela Senhora Conselheira Fernanda Maçãs, e cujo discurso fundamentador se subscreve, sustentou que o artigo 2.º/2 da Lei 97/88 está em contradição com o, expressamente, consagrado no artigo 10.º/1/ b) do DL 13/71, na parte em que este último comete à Estradas de Portugal, EP, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto aquele preceito degrada essa intervenção à mera emissão de parecer obrigatório.*

Assim, foi intenção inequívoca do legislador revogar o regime especial de licenciamento de publicidade constante do DL 13/71, depois da entrada em vigor da Lei 97/88, a EP deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, dispondo, tão somente, de competência para a emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento da autoria das Câmaras Municipais, nos termos do estatuído no artigo 2.º/2 da Lei 97/88».

1.5 Dispensaram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos, por a questão ter vindo a ser decidida repetida e uniformemente neste Supremo Tribunal Administrativo.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar que a "Estradas de Portugal, S.A." não tem competência para licenciar e taxar a afixação de publicidade situada nos postos de venda de combustível sitos à margem da estrada nacional.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja deu como provados os factos que constam de fls. 407 a 419, que aqui damos por reproduzidos [cfr. art. 663.º, n.º 6, do Código de Processo Civil, que é o aplicável ([3])].

2.2 DE DIREITO

2.1.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como decorre do que deixámos dito, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber quem é a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de publicidade nas estradas nacionais, *rectius*, na zona de protecção das estradas nacionais, tal como definida pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro ([4]), após o início da vigência da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

2.2.2 DA INCOMPETÊNCIA DA RECORRENTE PARA LIQUIDAR A TAXA DE EXIBIÇÃO DE PUBLICIDADE

A questão tem-se colocado repetidamente neste Supremo Tribunal Administrativo e tem vindo a ser respondida uniforme e unanimemente por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. Assim, vejam-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

de 26 de Junho de 2013, no processo n.º 232/13 ([5]), que foi aquele em que se louvou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga na sentença recorrida;

de 18 de Junho de 2014, no processo n.º 1435/13 ([6]) e no processo 205/14 ([7]);

de 2 de Julho de 2014, no processo n.º 492/14 ([8]), no processo n.º 615/14 ([9]) e no processo 1566/13 ([10]);

de 9 de Julho de 2014, no processo n.º 483/14 ([11]);

de 10 de Setembro de 2014, no processo n.º 79/14 ([12]) e no processo n.º 312/14 ([13]).

Ainda que referindo-se à questão do licenciamento em si – enquanto a Secção de Contencioso Tributário aborda a questão sob a óptica da tributação do licenciamento – também a Secção de Contencioso Administrativo tem vindo a decidir repetida e uniformemente. Vejam-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

de 20 de Fevereiro de 2013, no processo n.º 1418/13;

de 20 de Março de 2014, nos processos n.ºs 983/13, 1340/13, 1415/13, 1417/13, 1500/13, 1597/13, 1604/13, 1786/13, 1813/13, 1814/13 e 1854/13;

de 3 de Abril de 2014, nos processos n.ºs 1499/13, 1556/13, 1600/13, 1741/13, 1815/13, 1896/13; 1792/13 e 24/14;

de 29 de Abril de 2014, no processo n.º 73/14;

de 15 de Maio de 2014, nos processos n.ºs 1516/13, 133/14, 135/14 e 140/14;

de 19 de Junho de 2014, nos processos n.ºs 134/14, 138/14, 228/14, 233/14 e 236/14;

de 26 de Junho, no processo n.º 338/14;

de 9 de Julho, no processo n.º 235/14.

Podemos, pois, concluir que existe actualmente jurisprudência consolidada sobre a questão, conclusão à qual não obsta a existência de algumas decisões mais antigas desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em sentido diverso, designadamente os acórdãos que a Recorrente cita em abono da sua tese, proferidos ambos em 25 de Junho de 2009, pela mesma formação, nos processos n.º 243/09 ([14]) n.º 244/09 ([15]). Aliás, nesse sentido, decidiu esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em aresto proferido em 9 de Julho de 2014 ([16]), votado unanimemente pelos nove Conselheiros actualmente em exercício de funções, que julgou findo o recurso interposto ao abrigo do disposto no art. 284.º do CPPT do acórdão em que a sentença se louvou – proferido em 26 de Junho de 2013, no processo n.º 232/13 – e no qual foi invocado como fundamento o referido acórdão de 25 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 244/09. Na verdade, o motivo por que esse recurso foi julgado findo foi o de que a doutrina adoptada no acórdão recorrido constituía «*jurisprudência consolidada*» para os efeitos do art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Assim, pelos fundamentos constantes do referido acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 232/13, para cuja fundamentação remetemos – dispensando junção da cópia do mesmo, por estar já publicado no jornal oficial –, o recurso não merece provimento, pois a sentença recorrida não enferma do erro de julgamento que lhe vem assacado, tanto mais que, também ela, se louvou na doutrina desse aresto.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (art. 2.º, n.º 2), o art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na parte em que exigia a *aprovação ou licença* da Junta Autónoma das Estradas, foi derrogado e essa exigência foi desgraduada, limitando-se à *emissão de parecer*.

II - Por força dos mencionados diplomas, o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade passou a ser atribuído de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

III - Assim sendo, depois da entrada em vigor daqueles diplomas a "EP - Estradas de Portugal, S.A." deixou de ter competência para licenciar a afixação de mensagens publicitárias, carecendo, por isso, de competência para tributar esse licenciamento.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator*) — Aragão Seia — Casimiro Gonçalves.*

([1]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

([2]) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

([3]) «Quando não tenha sido impugnada, nem haja lugar a qualquer alteração da matéria de facto, o acórdão limitar-se-á a remeter para os termos da decisão da 1.ª instância que decidiu aquela matéria».

([4]) Formada pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito, sendo estas últimas constituídas pelos terrenos limítrofes até 100 metros para além da zona non aedificandi, tal como definido pelo Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

([5]) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Abril de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf), págs. 2856 a 2863, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f38a09da1dbac0c880257bc500414cea?OpenDocument.

([6]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f328483943cf9a1180257d1e00541e53?OpenDocument.

([7]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f36d8a70c7ed607d80257d2b003ce6a2?OpenDocument.

([8]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/322cce6380175c6680257d27004f05b1?OpenDocument.

([9]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fa45bcb7465ac19280257d0f005233b3?OpenDocument.

([10]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/894c36a9d0541d1e80257d0f00336c65?OpenDocument.

([11]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d47aafec0599584380257d23002ee0c9?OpenDocument.

([12]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6bdca20e1af1c1d780257d51004ebcd5?OpenDocument.

([13]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/003ed08b8ecd7a7c80257d560048d364?OpenDocument.

([14]) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009 (http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf), págs. 997 a 1003, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0c5c4a70a2d7f524802575e5004dec2d?OpenDocument.

([15]) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009 (http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf), págs. 1003 a 1008, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a837fe04d5ac11c1802575e5004fa145?OpenDocument.

([16]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/92b7c0a3b92af68b80257d27003833c2?OpenDocument.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Reclamação de Acto Praticado pelo Órgão de Execução Fiscal. Omissão de Pronúncia. Caso Julgado. Prescrição.

Sumário:

I — Não incorre em nulidade por omissão de pronúncia a sentença que não conhece da prescrição de dívidas que foram pagas voluntariamente pelos executados.

II — Estando decidida, por decisão transitada em julgado, a não anulação da venda executiva, em razão de arguidas nulidades e irregularidades da citação e do

processo executivo, verifica-se, no que respeita a tais questões, excepção de caso julgado, justificativa do não conhecimento, nessa parte, do pedido.

III — A interrupção da prescrição decorrente da citação dos executados inutiliza para a prescrição todo o tempo até então decorrido e determina que novo prazo não comece a correr até ao termo do processo executivo, salvo em caso de paragem do processo executivo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte que tenha ocorrido e se tenha completado antes de 1 de Janeiro de 2007.

Processo n.º 934/14-30.
Recorrente: A…….. e Mulher.
Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A…… e mulher, B……, com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 6 de Junho de 2014, que julgou improcedente a reclamação por eles deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Amarante, de 3 de Dezembro de 2007, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1759199901011545 e apensos, apresentando para tal as seguintes conclusões:

I — O presente reclamação deu entrada em 24.01.2008, tendo-se então requerido:

a) o reconhecimento e declaração da prescrição de todas as dívidas tributárias em sede de IRS em causa nos autos e, as de contribuição autárquica respeitantes aos anos de 1996, 1007 e 1998, revogando-se o despacho ora reclamado;

b) a anulação da venda efectuada, designadamente por prescrição das dívidas tributárias em causa;

c) a anulação da venda efectuada, designadamente por preterição de formalidades essenciais supra indicadas;

d) o levantamento das penhoras efectuadas e a extinção da execução, por prescrição das dívidas.

II — O Tribunal a quo decidiu não poder pronunciar-se sobre a questão da prescrição da dívida de contribuições autárquicas por ter sido decretada a extinção da execução pelo pagamento quanto a esta parte (dívida de CA), acarretando a inutilidade superveniente da lide.

III — Quanto à anulação da venda, o Tribunal a quo entendeu que se verificava a excepção do caso julgado.

IV — Quanto á questão da prescrição das alegadas dívidas, o tribunal a quo pronunciou-se sobre a questão de fundo, decidindo pela inexistência de prescrição.

V — Ao contrário do decidido pelo Tribunal a quo, a FP pronunciou-se quanto ao pedido de verificação da prescrição das dívidas de CA, pelo que o Tribunal recorrido não podia deixar de conhecer do mérito da questão.

VI — Com efeito, o despacho do Chefe do Serviço de Finanças refere: «Quanto às dívidas de Contribuição Autárquica, declaro extinta a execução por pagamento».

VII — A decisão do Órgão de Execução de não conhecer de uma questão que lhe foi colocada, ou seja, de não se pronunciar quanto à prescrição da CA é, indubitavelmente, uma decisão.

VII — (sic) *Consequentemente, o Tribunal a quo podia e devia ter-se pronunciado sobre a questão da prescrição peticionada pelos recorrentes.*

VIII — Ao não ter procedido desse modo, a douta sentença recorrida encontra-se ferida de nulidade por omissão de pronúncia.

IX — A douta sentença recorrida entendeu haver caso julgado quanto à questão da anulação da venda.

X — Os recorrentes entendem não se verificar a excepção de caso julgado porque esta questão foi formulada pelos recorrentes antes da data do trânsito em julgado e nos precisos moldes em que ela foi «sugerida» pelo douto Acórdão que foi proferido pelo TCAN na acção de anulação da venda (processo n.º 79/08.7BEPNF).

XI — Inexiste identidade de causa de pedir porque no processo n.º 79/08.7BEPNF a causa de pedir era a verificação da prescrição no processo de anulação da venda e, ali, ficou decidido que «A prescrição consumada em momento posterior ao prazo para deduzir oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT não constitui facto superveniente susceptível de abrir novo prazo de oposição àquele previsto na alínea a) do do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT.».

XII — Quanto à verificação da prescrição, entendemos, secundando a opinião sufragada na sentença recorrida, que os prazos são os do CPT e LGT, 10 e 8 anos, respectivamente.

XIII — Não se concorda contudo com a apreciação do Tribunal a quo quando entende que não ocorreu a prescrição dos tributos em análise.

XIV — Estabelecia o n.º 3 do artigo 34.º do CPT que a instauração da execução interrompia a prescrição.

XV — Porém, o n.º 2 do artigo 49.º da LGT na redacção dada pelo DL n.º 398/98, de 17/12, (em vigor à data dos factos) estabelecia que «A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação».

XVI — tendo presente o disposto no artigo 12.º do Código Civil mostram-se incorrectos os cálculos determinados pelo Tribunal a quo quanto às datas da ocorrência do prazo prescricional.

XVII — O prazo de prescrição dos tributos referentes aos anos de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997 iniciou-se, respectivamente, nos meses de Janeiro de 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998.

XVIII – Aquando da instauração da reclamação pelos aqui recorrentes — 26.11.2007 — os prazos de prescrição dos aludidos tributos já havia ocorrido pelo menos em relação aos anos tributários de 1993, 1994, 1995 e 1996.

XIX — Assim, mal andou o Tribunal a quo quando entendeu decidir pela não prescrição dos tributos dos autos.

Termos em que deve a douta sentença recorrida ser revogada e, em substituição do tribunal recorrido, dar-se integral provimento à reclamação apresentada ao Órgão de Execução Fiscal em 24.01.2008, com o que se fará Justiça.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal remeteu para o parecer do Ministério Público em 1.ª instância, acompanhando *na íntegra a argumentação ali expendida,* concluindo no sentido do não provimento do recurso e emitiu o parecer de fls. 75 e 76 dos autos, concluindo no sentido da manutenção da sentença recorrida (cfr. parecer a fls. 187 dos autos).

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

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

São as de saber se a sentença recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia ao não se ter pronunciado sobre a prescrição das dívidas de Contribuição Autárquica e se incorreu em erro de julgamento ao julgar verificada a excepção de caso julgado no que respeita à anulação da venda e ao julgar não prescritas as dívidas de IRS exequendas.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1.º No dia 12.07.1999 foi instaurado no serviço de Finanças de Amarante o PEF n.º 1759199901011545, contra os ora reclamantes, por dívidas de IRS dos anos de 1993 a 1997, no valor até à data de €54.579,40.

2.º Em 23.07.1999, foi enviada citação postal para o domicílio fiscal dos ora reclamantes constante do cadastro do serviço de finanças de Amarante.

3.º A carta registada com aviso de recepção foi devolvida ao serviço de finanças de Amarante com a anotação «O referido destinatário encontra-se ausente no estrangeiro».

4.º Em cumprimento do despacho de 22.09.1999, foi efectuada a penhora de dois prédios urbanos inscritos na matriz em nome dos reclamantes, inscritos sob os artigos 104 e 562 da freguesia de ……., concelho de Amarante.

5.º Por despacho de 22.09.1999 do chefe de finanças de Amarante foi ordenada a realização da citação edital do executado/reclamante por se encontrar ausente no estrangeiro, nos termos do disposto no art. 276.º do CPT.

6.º Em 29.09.1999 foi o executado/reclamante citado por se encontrar ausente no estrangeiro, nos termos do disposto no art. 276.º do CPT.

7.º Em 30.09.1999, foi solicitada a afixação de editais às juntas de freguesia de ……. e ……., ambas do concelho de Amarante.

8.º Em 20.10.1999, o ora reclamante marido, através do seu mandatário, apresentou no serviço de finanças de Amarante um requerimento no qual se identificava da seguinte forma: A……., casado, residente em ……., ……., ……. – 4600 Amarante".

9.º No referido documento alegou que teve «conhecimento da citação edital, emitida por essa Repartição de finanças, em 29.09.99 e ínsita a fls. 12 do processo em referência».

10.º Não concordando com a tramitação seguida no processo executivo, requereu informação onde solicitou se certificasse o cumprimento do art. 273.º, do CPT e sobre as disposições legais em que se teria baseado a correção da penhora.

11.º Em 29.10.1999, foi proferido despacho nos seguintes termos:

"…1º - Após a instauração da execução, foi remetida carta postal, registada, com AR, a qual foi devolvida pelos CTT, com a nota de que o executado se acha ausente no estrangeiro.

2º - A situação enquadra-se no disposto no artigo 276.º n.º 2 do CPT, que manda proceder à citação por meio de éditos.

3º - Porém, o n.º 7 do mesmo artigo 276º do CPT, diz-nos que só haverá citação por meio de éditos após ter sido efectuada a penhora de bens do executado.

4º - Como se conclui, foram cumpridas as formalidades legais, nada mais havendo a dizer quanto às questões levantadas.

Notifique-se …"

12.º Em 02.11.1999 o reclamante foi notificado do teor do antecedente despacho.

13.º Em 10.11.1999, foi apresentado recurso judicial, nos termos do disposto no art. 355.º n.º 1, do CPT, contra o referido despacho.

14.º O qual se encontra a correr termos neste TAFP sob o n.º 181/14.6BEPNF.

15.º Em 15.01.1999, pelo ofício n.º 229, foi prestada informação aos ora reclamantes para que, face às suas alegações de que teriam residência em França, preenchessem e devolvessem as fichas de alteração/mudança de residência que, com essa notificação, lhes eram remetidas, para posterior tratamento com vista à alteração de morada no cadastro do número fiscal de contribuinte e nomeação de representante fiscal em Portugal.

16.º Pelo mesmo ofício, foram-lhe remetidas as notas de cobrança do IRS, dos anos de 1993 a 1997.

17.º Estas mesmas notas de cobrança, não tendo sido pagas no prazo legal, deram origem ao PEF subjacente aos presentes autos.

18.º O executado/reclamante deduziu oposição á execução fiscal (Proc.n.º 119/99), em 12.11.1999, à qual foi negado provimento por não ser o meio próprio.

19.º Não se conformando com a sentença, interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

20.º Tendo sido negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida, por Acórdão de 20.06.2001.

21.º A executada/reclamante foi citada pessoalmente em 07.08.2001, no âmbito do mesmo processo de execução fiscal.

22.º Tendo apresentado oposição à execução fiscal em 06.09.2001 (Proc. n.º 56/2001, TFPRT.32).

23.º Oposição que foi julgada improcedente.

24.º Tendo o processo dado entrada no Serviço de Finanças de Amarante em 20 de Dezembro de 2005, após trânsito em julgado.

25.º Por despacho de 06.01.2006, foi designado o dia 30 de Março, pelas 10:00 horas, para venda dos bens penhorados, por meio de propostas em carta fechada.

26.º O Ilustre Mandatário dos executados e os executados (ora reclamantes), foram notificados do dia e hora em que teria lugar a venda dos bens penhorados.

27.º De acordo com o auto de venda por proposta em carta fechada, elaborado no dia 30.03.2006, foi aceite a única proposta apresentada pela sociedade "C……, Lda.", no valor total de €150.000,00.

28.º em virtude, desta proponente não ter depositado o preço, apesar de notificada para o efeito, por despacho de 22.05.2006, foi executada nos próprios autos pelo valor do depósito não efetuado.

29.º Tendo em conta que a proponente "C……, Lda.", não efetuou o pagamento do preço e de lhe terem sido localizados e penhorados bens de valor manifestamente inferior, por despacho de 12.04.2007, foi determinado que se procedesse a nova venda, nos termos do disposto no art. 898.º do CPC.

30.º Em 12.04.2007, procedeu-se a pedido de avaliação, nos termos do art. 250.º, do CPPT, dos prédios penhorados nos presentes autos.

31.º Por despacho de 16.10.2007, foi designado o dia 28.11.2007, pelas 10:00 horas, para a venda do prédio urbano sito no lugar do ……., freguesia de ……., concelho de Amarante, inscrito na matriz predial sob o artigo 562.

32.º A avaliação do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 104, da freguesia de ……., concelho de Amarante, só ficou concluída em 02.05.2008.

33.º No entanto, por despacho de 31.05.2013, foi levantada a penhora efetuada sobre este artigo.

34.º Em 26.11.2007, pelos executados, ora reclamantes, foi requerido que fosse reconhecida e declarada a prescrição de todas as dívidas tributárias em sede de IRS e de Contribuição autárquica dos anos de 1996 a 1998 e dada sem efeito a venda designada, por prescrição e por preterição das formalidades essenciais para a venda.

35.º AT entendeu em 27.11.2007, que não se verificava a prescrição das dívidas de IRS.

36.º Por despacho de 03.12.2007, não foi declarada a prescrição das dívidas.

37.º Para além do PEF supra identificado, os ora reclamantes no petitório referem também os processos de execução n.º 1759200101017721 e n.º 1759200201007777, instaurados por dívidas de Contribuição Autárquica dos anos de 1996 a 1999.

38.º Estes dois processos foram declarados extintos em 03.12.2007, por pagamento efetuado em 27.11.2007.

39.º No dia e hora designados para a venda, ou seja, no dia 28.11.2007, pelas 19:00 horas, o chefe do serviço de finanças de Amarante procedeu à abertura das sete propostas apresentadas, tendo-se verificado que a proposta de valor mais elevado, no montante de €60.000,00, foi apresentada pelos ora reclamantes.

40.º Após o pagamento integral do preço e de satisfeitas as obrigações fiscais inerentes à transmissão, por despacho de 28.11.2007, foi adjudicado o imóvel em causa aos adquirentes D…….. e E……..

41.º Em 03.12.2007, o ora reclamante, apresentou um pedido de anulação de venda, que correu termos no TAF de Penafiel sob o n.º 79/08.7BEPNF, o qual foi objecto de decisão de improcedência, em primeira instância, por sentença de 23.07.2010 e em sede de recurso, por Acórdão do TCAN, de 29.09.2011 e do Tribunal Constitucional, já transitadas em julgado.

42.º Foi negado provimento ao recurso interposto pelos ora reclamantes, por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º, n.º 3, do CPPT, quer por decisão proferida no TCAN, quer no Tribunal Constitucional, sendo que esta última data de 27.03.2013.

43.º O incidente de anulação de venda foi devolvido ao serviço de finanças de Amarante em 04.07.2013.

44.º os ora reclamantes foram notificados, por notificações expedidas em 17.07.2013, para procederem à entrega das chaves do imóvel aos adquirentes, assim como deste ato foi dado conhecimento ao Ilustre Mandatário dos mesmos.

45.º O serviço de finanças de Amarante notificou os reclamantes, em 19.07.2013, para procederem à entrega das chaves aos adquirentes do imóvel.

46.º Sobre o mesmo processo de execução fiscal, corre termos neste TAFP o processo de reclamação de atos do órgão de execução fiscal n.º 181/14.6BEPNF, ao qual se encontram apensos o incidente de Anulação de Venda n.º 79/08.7BEPNF e apenso n.º 79/08.7BEPNF-A e os processos de Oposição à execução fiscal n.º 119/99, n.º 56/2011.TFPRT.32 e n.º 79/2002.TFPRT.22.

47.º Também relacionada com o PEF em causa nos presentes autos, foi apresentada pelos ora reclamantes, em 11.09.2013, a reclamação de atos do órgão de execução fiscal, a qual foi distribuída neste TAFP sob o n.º 24/14.0BEPNF, tendo a mesma sido julgada improcedente por sentença de 06.03.2014.

48.º A presente petição de reclamação deu entrada em 24.01.2008 — cfr. doc. de fls. 96 dos docs. apensos a este processo.

49.º Através da qual pedem os reclamantes a revogação do despacho reclamado, o qual não declarou a prescrição da dívida de IRS, nem qualquer irregularidade na venda (como havia sido requerido pelos ora reclamantes em 28.11.2007) da autoria do chefe do serviço de finanças de Amarante a fls. 92 do apenso, datado de 03.12.2007.

"DESPACHO

Com referência ao requerimento apresentado pelo executado em 27 de Novembro de 2007, decido o seguinte:

Concordo com a informação prestada em 27 de Novembro de 2007, não declaro a prescrição da dívida de IRS.

Não verifico no processo qualquer irregularidade nas formalidades da venda.

Quanto às dívidas de contribuição autárquica, declaro extinta a execução por pagamento.

Amarante, 03 de Dezembro de 2007

O Chefe de Finanças, … — cf. doc. de fls. 92 dos docs. apensos a este processo.

50.º O qual lhes foi notificado em 10.01.2008 — cf. docs. de fls. 93 e 94 dos autos.

6 – Apreciando.

6.1 Da alegada omissão de pronúncia da sentença recorrida por não ter conhecido da prescrição das dívidas de Contribuição Autárquica

Alegam os recorrentes (cfr. conclusões V a VIII das suas alegações de recurso) que a sentença recorrida enferma de *nulidade por omissão de pronúncia* porquanto não conheceu *de uma questão que lhe foi colocada,* (…) *a questão da prescrição da CA peticionada pelos recorrentes* que *podia e devia* ter conhecido.

A Meritíssima Juíza "a quo", no seu despacho de fls. 184 dos autos, sustentou que *contrariamente ao alegado pelos recorrentes, a decisão objecto de recurso não padece da alegada falta de pronúncia, não merecendo reparo.*

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e da primeira parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do Código de Processo Civil (CPC), constitui causa de nulidade da sentença, entre outras, *a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar,* considerando-se como tais, nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do CPC, aplicável *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, *todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*.

Na sentença recorrida, no que respeita à invocada prescrição das dívidas de Contribuição Autárquica, consignou-se que (sentença recorrida, a fls. 131 dos autos):

"O despacho reclamado, relativamente à dívida de contribuição autárquica, declarou extinta a execução da mesma nessa parte e não conheceu da sua prescrição.

Pelo que, por falta de decisão sobre a prescrição da dívida de CA, não poderá o Tribunal emitir pronúncia sobre essa questão, pois a extinção da execução, relativamente a essa parte, provoca a inutilidade superveniente do pedido formulado".

Decorre do transcrito segmento da decisão recorrida que a não pronúncia sobre a invocada prescrição das dívidas de Contribuição Autárquica encontra-se justificada em razão da falta de decisão administrativa sobre a questão e bem assim na *extinção da execução* (por pagamento), determinante da *inutilidade superveniente do pedido formulado.*

Os motivos invocados para a não pronúncia do tribunal "a quo" - se não justificativos do não conhecimento da questão – poderão conduzir a erro de julgamento da sentença recorrida, mas a sua invocação conduz a que a sentença se não tenha por ferida de nulidade por omissão de pronúncia.

Improcede, pois, a arguida nulidade.

E também não há erro de julgamento no não conhecimento da prescrição.

Não pela razão invocada na sentença de a Administração não se ter sobre ela pronunciado, pois que a prescrição, como a duplicação de colecta, é de conhecimento oficioso pelo juiz *se o órgão de execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito* (cfr. o artigo 175.º do CPPT). Antes porque, como consta do n.º 38 do probatório fixado, as dívidas terão sido pagas em 27/11/2007, supõe-se que voluntariamente, pois a venda executiva teve lugar no dia seguinte (cfr. o n.º 40.º do probatório).

Ora, sendo paga voluntariamente uma dívida prescrita, não há lugar à *repetição do indevido,* pois as dívidas prescritas constituem *obrigações naturais* que, embora não possam ser coercivamente exigidas, o seu pagamento constitui um dever de justiça (cfr. os artigos 304.º, n.º 2 e 402.º a 404.º do Código Civil).

Por esta razão, que não pelas invocadas, não tinha o tribunal "a quo" de conhecer da prescrição das dívidas de contribuição autárquica, não tendo incorrido em erro de julgamento no seu não conhecimento.

6.2 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida quanto à verificação da excepção de caso julgado no que respeita à anulação da venda

No que respeita ao pedido de anulação da venda a sentença recorrida julgou procedente a excepção de caso julgado invocada pela Fazenda Pública na sua contestação, salvo quanto à questão da prescrição das dívidas de IRS, que o Tribunal não conheceu no entendimento de que não era fundamento de anulação da venda (cfr. sentença recorrida, a fls. 132 a 134 dos autos).

Alegam, porém, os recorrentes que não se verifica *a excepção de caso julgado porque esta questão foi formulada pelos recorrentes antes da data do trânsito em julgado e nos precisos moldes em que ela foi «sugerida» pelo douto Acórdão que foi proferido pelo TCAN na acção de anulação da venda (processo n.º 79/08.7BEPNF),* inexistindo *identidade de causa de pedir porque no processo n.º 79/08.7BEPNF a causa de pedir era a verificação da prescrição no processo de anulação da venda e, ali, ficou decidido que «A prescrição consumada em momento posterior ao prazo para deduzir oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT não constitui facto superveniente susceptível de abrir novo prazo de oposição àquele previsto na alínea a) do do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT.»* (cfr. conclusões X e XI das alegações de recurso).

Vejamos.

Consta do n.º 41.º do probatório fixado que "*Em 03.12.2007, o ora reclamante, apresentou um pedido de anulação de venda, que correu termos no TAF de Penafiel sob o n.º 79/08.7BEPNF, o qual foi objecto de decisão de improcedência, em primeira instância, por sentença de 23.07.2010 e em sede de recurso, por Acórdão do TCAN, de 29.09.2011 e do Tribunal Constitucional, já transitadas em julgado".*

Ora, é juridicamente irrelevante a alegação dos recorrentes de que não se verifica a excepção de caso julgado porque *esta questão foi formulada pelos recorrentes antes da data do trânsito em julgado.*

Para que se verifique a excepção de caso julgado o que releva é que a repetição da causa se verifique *depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário* (cfr. a parte final do n.º 1 do artigo 580.º do CPC), não sendo necessário que o "caso julgado" seja anterior à propositura da segunda acção. Releva, pois, o momento da decisão, que não o da propositura da acção, para efeitos de verificação da excepção de caso julgado.

Alegam ainda os recorrentes que não haveria entre as causas *identidade de causa de pedir porque no processo n.º 79/08.7BEPNF a causa de pedir era a verificação da prescrição no processo de anulação da venda e, ali, ficou decidido que «A prescrição consumada em momento posterior ao prazo para deduzir oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT não constitui facto superveniente susceptível de abrir novo prazo de oposição àquele previsto na alínea a) do do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT».*

Ora, consultadas a sentença e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferidos no processo de anulação da venda (a fls. 514 a 707 do apenso junto aos presentes autos contendo os documentos extraídos do processo de anulação da venda n.º 79/08.7BEPNF) resulta evidente que na reclamação que está na origem dos presentes autos se invocaram nulidades e irregularidades da citação e do processo executivo que foram já apreciadas naquele processo, havendo quanto a tais questões "caso julgado".

É certo que também a prescrição das dívidas de IRS foi ali invocada, mas porque sobre tal questão não foi emitida pronúncia - no entendimento, em 1.ª instância, que tal invocação era intempestiva; no entendimento, do TCA-Norte, de que a prescrição consumada em momento posterior ao prazo para deduzir oposição não constituía, por si, fundamento de anulação da venda -, não se formou, sobre ela, caso julgado, como bem decidido.

Nada há, pois, a censurar à sentença recorrida quando julgou procedente a excepção de caso julgado salvo quanto à questão da prescrição.

6.3 Da alegada prescrição das dívidas exequendas de IRS

A sentença recorrida, apreciando a questão da invocada prescrição das dívidas exequendas de IRS relativas aos anos de 1993 a 1997, julgou-as não prescritas à data do despacho reclamado.

Considerou a sentença recorrida que o prazo de prescrição aplicável à dívida de 1993, por aplicação do disposto no artigo 297.º n.º 1 do Código Civil, era o de 10 anos, previsto no CPT, prazo este que se iniciou em 1/1/1994, se interrompeu com *a entrada do PEF, ocorrida em 12.07.1999,* começando nessa data *a correr novo prazo de prescrição, nos termos do art. 326.º, n.º 1, do CC, pelo que, neste caso, a prescrição ocorreria em 12.07.2009,* ou seja, *à data do despacho reclamado (03.12.2007), não se encontrava prescrita a dívida de IRS* (cfr. sentença recorrida, a fls. 134 a 136 dos autos).

Alegam, porém, os recorrentes que *tendo presente o disposto no artigo 12.º do Código Civil mostram-se incorrectos os cálculos determinados pelo Tribunal a quo quanto às datas da ocorrência do prazo prescricional,* porquanto *o n.º 2 do artigo 49.º da LGT na redacção dada pelo DL n.º 398/98, de 17/12, (em vigor à data dos factos) estabelecia que «A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação»,* pugnando por que a*quando da instauração da reclamação pelos aqui recorrentes — 26.11.2007 — os prazos de prescrição dos aludidos tributos já havia ocorrido pelo menos em relação aos anos tributários de 1993, 1994, 1995 e 1996.*

Vejamos.

Importa, em primeiro lugar, determinar qual o prazo de prescrição aplicável às dívidas exequendas de IRS cuja prescrição é invocada – se o de 10 anos, previsto no n.º 1 do artigo 34.º Código de Processo Tributário (CPT), em vigor à data dos factos tributários; se o de 8 anos, previsto n.º 1 do artigo 48.º da Lei Geral Tributária (LGT), contado desde a data da entrada m vigor da referida Lei (ou seja, desde 1 de Janeiro de 1999, nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro –, para o que haverá que determinar, em face do disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil (aplicável *ex vi* do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98), se à data da entrada em vigor da LGT faltava, em concreto, menos de 8 anos para, segundo a lei antiga, o prazo se completar (caso em que continuaria a ser aplicável o prazo de 10 anos previsto no CPT).

As dívidas em causa respeitam a IRS dos anos de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, sendo que, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º do CPT, a contagem dos prazos de prescrição se fazia do *início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o tributári*o, ou seja, respectivamente, desde 1 de Janeiro de 1994, 1 de Janeiro de 1995, 1 de Janeiro de 1996, 1 de Janeiro de 1997 e 1 de Janeiro de 1998.

De acordo com o probatório fixado na sentença recorrida nenhum facto interruptivo ou suspensivo da prescrição ocorreu na vigência do CPT - pois a própria instauração da execução é já posterior à entrada em vigor da LGT (cfr. o n.º 1 do probatório fixado) –, daí que, na vigência do CPT, tais prazos tenham corrido ininterruptamente.

Assim, contando ininterruptamente os prazos de 10 anos, teríamos que, à data de 1 de Janeiro de 1999, tinham decorrido os seguintes prazos de prescrição:

- IRS de 1993: 5 anos, faltando outros 5 para o prazo se concluir segundo a lei antiga;
- IRS de 1994: 4 anos, faltando 6 anos para o prazo se concluir segundo a lei antiga;
- IRS de 1995: 3 anos, faltando 7 anos para o prazo se concluir segundo a lei antiga;
- IRS de 1996: 2 anos, faltando 8 anos para o prazo se concluir segundo a lei antiga;
- IRS de 1997: 1 ano, faltando 9 anos para o prazo se concluir segundo a lei antiga.

Por aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil temos, pois, como aplicável à prescrição das dívidas de IRS dos anos de 1993, 1994 e 1995 o prazo de 10 anos previsto no CPT (pois à data da entrada em vigor da LGT faltavam menos de 8 anos para o prazo de prescrição contado segundo a lei antiga se concluir) e às dívidas de IRS dos anos de 1996 e 1997 o prazo de 8 anos previsto na LGT (porque para estas não faltava *segundo a lei antiga menos tempo para o prazo se completar,* razão pela qual é aplicável o prazo de oito anos previsto na LGT, contado desde o dia 1 de Janeiro de 1999, e não o de dez anos do CPT).

Definidos os prazos de prescrição aplicáveis, vejamos agora se ocorreu a prescrição das dívidas exequendas, para o que terá de tomar-se em conta as vicissitudes sofridas no seu decurso resultantes da verificação de causas de interrupção ou suspensão da prescrição, havendo que considerar, a este propósito, como aplicáveis as previstas na lei em vigor à data da respectiva ocorrência, *ex vi* do disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, bem como que, até à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, *a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo* fazia cessar o efeito interruptivo, transmutando-o em efeito meramente suspensivo (cfr. o n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) e bem assim que não existia limitação legal ao número de causas de interrupção da prescrição atendíveis no cômputo do prazo (pois que tal limitação - a uma, relevando a mais antiga - só veio a ser introduzida por força daquela lei, ao conferir nova redacção ao n.º 3 do artigo 49.º da LGT).

Dos factos elencados no probatório o primeiro com relevo para o cômputo do prazo de prescrição é a citação (edital) do executado marido, ocorrida em 29 de Setembro de 1999 (cfr. o n.º 6.º do probatório fixado), pois que a instauração da execução, que era causa de interrupção da prescrição prevista no n.º 3 do artigo 34.º da LGT, com a entrada em vigor da LGT deixou de o ser (cfr. o artigo 49.º da LGT, na sua redacção originária), vindo esse efeito interruptivo a ser atribuído à citação do executado com a Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que deu nova redacção ao n.º 1 do artigo 49.º da LGT.

Assim, à data de 29 de Setembro de 1999 (citação do executado), interromperam-se todos os prazos de prescrição em curso, o que inutilizou para a prescrição todo tempo até então decorrido.

Parece resultar do probatório que o processo executivo esteve, porém, parado, por facto não imputável ao contribuinte, desde 30 de Setembro de 1999 (cfr. o n.º 7 do probatório fixado) até à data da citação pessoal da executada mulher, ocorrida em 7 de Agosto de 2001 (cfr. o n.º 21 do probatório), sendo que, à data, *a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo* fazia cessar o efeito interruptivo, transmutando-o em efeito meramente suspensivo (cfr. o n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à que lhe veio a ser conferida pela Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro).

Assim, completado um ano de paragem do processo executivo – ou seja, em 30 de Setembro de 2000 -, os prazos de prescrição recomeçaram a correr, somando-se o tempo decorrido até à interrupção, àquele que decorreu após essa data.

Sucede, porém, que os prazos de prescrição de novo em curso se voltaram a interromper com a citação da executada em 7 de Agosto de 2001 – sem que, entretanto, nenhum deles se tenha completado -, o que de novo inutilizou para a prescrição todo tempo até então decorrido.

Entre 7 de Agosto de 2001, data da citação da executada mulher, e 6 de Janeiro de 2006 (data do despacho que designou o dia 30 de Março de 2006 para venda dos bens penhorados – cfr. o n.º 25 do probatório), não há notícia no probatório de terem sido realizadas diligências no processo executivo. Sucede, porém, que tal terá sucedido em virtude da dedução de oposição à execução pela executada mulher (cfr. o n.º 22 do probatório fixado), que, porque a dívida se encontrava garantida por penhora (cfr. o n.º 4 do probatório fixado), determinou a suspensão da execução fiscal até ao trânsito em julgado da decisão, ocorrida em 20 de Dezembro de 2005 (cfr. o n.º 24 do probatório fixado).

Ora, embora a dedução da oposição, estando garantida a dívida, não fosse, ao tempo, facto suspensivo da prescrição (pois só passou a sê-lo com a Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, que deu nova redacção ao n.º 4 do artigo 49.º da LGT), certo é que a paragem do processo executivo na pendência do processo de oposição foi determinada por facto imputável à executada, razão pela qual não há lugar, durante esse período, à aplicação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT.

Ora, após a entrada do processo de oposição depois do trânsito em julgado no Serviço de Finanças de Amarante (em 20/12/2005 – cfr. o n.º 24.º do probatório) e o dia 1 de Janeiro de 2007 (data da entrada em vigor da Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, que revogou o n.º 2 do artigo 49.º da LGT) o processo executivo não esteve parado por mais de um ano (cfr. os n.ºs 25.º a 29.º do probatório fixado), sendo que, a partir desta data, tal paragem passou a ser irrelevante (salvo se a prescrição se tivesse completado até então, o que não sucedeu no caso dos autos).

Daí que, com a citação da executada (em 7 de agosto de 2001), se interromperam todos os prazos de prescrição então em curso, prazos esses que não recomeçaram a sua contagem em virtude do efeito duradouro da interrupção da prescrição decorrente da citação do executado (cfr. o n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil).

Não estavam, pois, prescritas as dívidas de IRS exequendas à data do despacho reclamado. Na realidade, mercê da interrupção da prescrição ocorrida com a citação da executada, que inutilizou para a prescrição todo o tempo decorrido, até ao termo do processo executivo não há prescrição relevante a computar.

A sentença recorrida, que julgou não prescritas as dívidas exequendas de IRS, não merece, pois, censura.

Improcedem, deste modo, as alegações dos recorrentes.

– Decisão –

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Preterição de formalidade legal.

Sumário:

I — Impondo o art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas que a autoridade fiscal do Estado Membro que pretenda corrigir o lucro de uma empresa ao abrigo das relações especiais, deve informá-la dessa intenção, essa imposição não pode considerar-se satisfeita pela notificação que a AT efectuou à sociedade da correcção que lhe foi efectuada ao abrigo do disposto no art. 57.º do CIRC (na redacção aplicável) e do relatório da fiscalização que lhe serviu de fundamento.

II — Violada essa imposição, deve considerar-se que ocorre preterição de formalidade legal, a determinar a anulação da liquidação subsequente.

Processo n.º 1413/12-30.
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrida: A……., Lda.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 96/2000 do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Coimbra

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada "A……., Lda." (a seguir Contribuinte, Impugnante ou Recorrida), anulou, com o fundamento de que foi preterida a notificação prevista no art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas ([1]), as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 1993 e 1995, na sequência de correcções à matéria tributável declarada efectuadas pela Administração tributária (AT) ao abrigo do disposto no art. 57.º, n.º 1, do Código do IRC ([2]) (CIRC) e do art. 9.º, n.º 1, da referida Convenção, por ter considerado que entre a Contribuinte e as demais empresas do grupo "A……." se estabeleceram condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos e o Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([3]): «

1 - O art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas apenas se refere a uma informação prévia da intenção de proceder à correcção dos preços de transferência, de forma a informar a contraparte das operações e, por intermédio desta, as autoridades fiscais do outro Estado Membro.

2 - A ratio legis *do art. 5.º é a eliminação da dupla tributação que resulta da correcção dos lucros de uma empresa ao abrigo das regras dos preços de transferência, não tendo a informação efeito validante ou invalidante sobre a correcção efectuada e sobre a liquidação adicional de imposto resultante.*

3 - A Convenção não estabeleceu o formalismo a que deve obedecer a informação prévia, relegando a regulação da matéria para a legislação interna à data da acção inspectiva.

4 - À data da acção inspectiva (conclusão a 6 de Setembro de 1996), a intenção de proceder às correcções e respectivos fundamentos eram vertidos no relatório de inspecção, inexistindo incumprimento ao disposto no art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas, existindo, pois, com todo o respeito, um erro na interpretação desta norma legal, pelo Tribunal a quo.

Nestes termos e com o douto suprimento de V. Exas., deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por douto acórdão que conclua pela inexistência de preterição de formalidade legal, quanto às liquidações de IRC de 1993 e 1995, assim se fazendo, JUSTIÇA».

1.3 A Impugnante apresentou contra alegações, pugnando pela manutenção do decidido, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor: «

A - Deverão as presentes contra-alegações ser admitidas, por tempestivas, nos termos dos artigos 282.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

B - A recorrida, convicta da razão que lhe assiste, de não pode concordar com as alegações de recurso da douta sentença apresentadas pela Fazenda Pública;

C - O artigo 5.º da Convenção relativa à Eliminação da Dupla Tributação, em caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas, estabelece que deve ser efectuada a notificação da intenção da Autoridade Tributária de proceder a correcções que conduzam à liquidação de imposto.

D - Estabelece, ainda, o momento em que tal notificação deve ser efectuada. Ou seja, o artigo 5.º da Convenção determina à Autoridade Tributária que efectue a «oportuna informação da intenção de proceder a correcções»: (i) *Ter-se-á, forçosamente, de concluir que a Autoridade Tributária tinha o dever de notificar a ora Recorrida em momento prévio à elaboração das correcções;*

E - Invocação contrária atenta, claramente, contra o teor da Convenção e Princípio do Primado do Direito Comunitário;

F - A actuação da Autoridade Tributária de emitir, em primeiro lugar, as liquidações adicionais, respectivamente, 15/04/1997 e 08/05/1997, e apenas, posteriormente, os relatórios de inspecção que lhes estão subjacentes, em 23/05/1997 viola, para além do artigo 5.º da Convenção, o dever de fundamentação do acto administrativo a que se encontra adstrita».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[…] *A questão controvertida consiste em sabe se no âmbito da vigência do CPT, face aos estatuído na Convenção acima referida, teria de haver notificação prévia da recorrida da intenção de proceder à correcção, ou seja, do projecto de relatório de inspecção.*

Nos termos do artigo da Convenção em referência «Sempre que um Estado Contratante pretenda corrigir os lucros de uma empresa em aplicação dos princípios enunciados no artigo 4.º, informará oportunamente a empresa da sua intenção e dar-lhe-á oportunidade de informar a outra empresa, de forma a permitir que esta, por sua vez, informe o outro Estado Contraente...».

Como resulta do probatório a Administração Tributária procedeu a correcções para efeitos de determinação da matéria colectável, ao abrigo do disposto no artigo 57.º/1 do CIRC, na redacção vigente à data do facto tributário, sendo certo que a recorrida não foi previamente notificada ou ouvida sobre essa pretensão de correcção.

De facto, a recorrente só foi notificada dessa correcção através da notificação do respectivo relatório final produzido no âmbito do procedimento de inspecção a que foi sujeita.

O direito consagrado no artigo 100.º do CPA constitui uma concretização do princípio da participação dos particulares na formação das decisões administrativas que lhe digam respeito, dando, assim, satisfação à directriz consagrada no art. 267.º/5 (267.º/4 à data do facto tributário) da CRP, revestindo a natureza de um princípio estruturante da lei especial sobre o processamento da actividade administrativa, traduzindo a intenção legislativa de atribuição de um verdadeiro direito subjectivo procedimental.

O artigo 19.º/e) do CPT enuncia o direito de audição como uma das garantias dos contribuintes, ao lado dos direitos de reclamação, impugnação e oposição, sendo certo que o artigo 23.º/e) do mesmo CPT, ao concretizar estes direitos prevê, expressamente, o direito de audição nos processos de contra-ordenação.

As normas do Código de Procedimento Administrativo (CPA) são aplicáveis a toda e qualquer actuação da Administração Pública, sendo, pois, aplicáveis ao procedimento tributário.

No caso em análise, as correcções técnicas foram feitas pela Administração Tributária nos anos de 1996 aos exercícios de 1993 e 1995, em sede de IRC.

À data não previa o CPT um regime especial de participação dos contribuintes no procedimento tributário em que fossem interessados, nomeadamente, entre o momento das correcções e a respectiva liquidação.

Assim sendo, esse direito era assegurado pelo normativo do artigo 100.º do CPA.

Neste sentido vai, segundo cremos, a jurisprudência do STA [1] [[1] Entre outros, ver acórdão de 11 de Janeiro de 2006, proferido no recurso n.º 0584/05, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt].

Resultando do probatório que a recorrida não foi ouvida antes da sindicada liquidação adicional, nomeadamente, durante o procedimento de inspecção tributário desencadeado pela AT, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 5.º da Convenção a que se vem fazendo referência, como muito bem decidiu a sentença recorrida, enferma esta de vício de forma por preterição de formalidade legal (artigo 100.º do CPA).

A sentença recorrida não merece, pois, censura».

1.5 Os Juízes Conselheiros adjuntos tiveram vista.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar que foi omitida a notificação a que se refere o art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas, o que constitui preterição de formalidade legal que invalida as liquidações de IRC que foram efectuadas com base nas correcções operadas ao abrigo do art. 57.º do CIRC.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«*A) A impugnante foi sujeita a uma acção inspectiva, na sequência da qual, em 06/09/96, foi elaborado o relatório de fls. 47 a 74, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:*

«(...)

2.2 - Actividade desenvolvida

A sua actividade consiste essencialmente na produção de moldes para jantes de alumínio para a indústria automóvel, e faz parte da multinacional B… .....GROUP, ocupando uma posição fundamental no grupo pois é actualmente a única fábrica que produz moldes para as jantes produzidas pelas outras fábricas. O grupo B… … … é o grande fornecedor mundial da indústria automóvel, possui fábricas espalhadas em vários países da Europa e América, fabricando jantes próprias e para outras marcas (...), tendo vindo a reforçar a sua posição no mercado mundial pela aquisição da concorrente produtora de jantes C… … ….

O grupo B… ….. tem a seguinte constituição:

(...)

todas fabricantes de jantes, excepto a B… ….. Ag que produzia os moldes, para quem até meados de 1994 a A… …. produzia e facturava as partes de moldes que aquela montava e enviava para as outras empresas utilizarem na produção de jantes. A partir desta data a A… … … passa a produzir moldes completos ficando aquela fábrica por desactivação, apenas a efectuar reparações e recuperações. Assim toda a produção nacional é facturada ao grupo, os preços são determinados centralmente pela empresa mãe, estando a localização desta fábrica em Portugal motivada exclusivamente por baixos custos salariais. A partir de 1994 a empresa passa também a comercializar no mercado nacional jantes que adquire à empresa mãe, actividade esta que representa só 6% e 18% das vendas, respectivamente, em 1994 e 1995.

(...)

Metodologia de trabalho e pressupostos:

(...)

7.º- Entrando em consideração com as quantidades vendidas, os valores das vendas por referência e o seguinte pressuposto — a relação custos por referência/custos totais era idêntica à relação valor das vendas por referência/valor das vendas totais, ou seja, a preços de venda mais altos/baixos — correspondem custos mais altos/baixos, obtivemos o preço de custo unitário dos produtos vendidos para os três anos, que consta do anexo IV. Da sua análise conclui-se que:

- Os custos totais dos produtos vendidos nos anos de 1993 e 1995 são inferiores ao valor das vendas;

- Os custos unitários dos produtos vendidos são também sempre inferiores aos preços de venda praticados nos anos de 1993 e 1995 (!!!);

- No ano de 1994 para a quase totalidade dos produtos os preços de venda praticados são superiores aos custos;

- Mais se verificou que para os produtos constantes das tabelas de preços, de 94 para 95 os preços baixaram 20% enquanto os custos unitários só baixaram aproximadamente 12% (!);

(Ver anexos V)

Na resposta à notificação efectuada para obter informações várias e que consta do anexo U, o S. P. justifica que os preços são determinados pelo mercado internacional e que a sua redução em 1995 resulta da pressão da indústria automobilística e da concorrência. Ou seja a política do grupo é imputar ao sector produtor dos moldes eventuais prejuízos com a venda das jantes, e transferir eventuais lucros tributáveis para outros países via preços de transferência.

Não é razoável que esta empresa esteja numa situação permanente de acumulação de dívidas a outras empresas do grupo, pois para além das dívidas resultantes dos fornecimentos normais de matérias, ferramentas e imobilizado, a partir de 94 são feitos empréstimos avultados pela B ... . Ag., contabilizados na conta 2391-Outros empréstimos obtidos 350,000DEM e na conta 2689140-Outros Devedores e Credores 32.000 contos neste ano e 180.000 contos em 95 para cobrir as necessidades financeiras correntes de pagamento a fornecedores fora do grupo e aos trabalhadores, porque os preços praticados são de tal modo baixos que não libertam meios financeiros suficientes.

Só num quadro de existência de relações especiais entre duas ou mais entidades, se nos augura possível o estabelecimento de condições anormais (contra-natura) como a constatada ... «preços de venda inferiores aos preços de custo!». Ou seja, estão reunidos pressupostos do artigo 57.º n.º 1 do CIRC e também no n.º 1 do artigo 9.º do Modelo da Convenção da O.C.D.E para efectuar correcções aos preços de venda, dado que, em face ao descrito, as relações desta empresa com as outras empresas do grupo (únicos clientes) serão de considerar como especiais, e enquadram-se no preceituado legal acima referido. Pois no n.º 1 do artigo 9.º da Convenção da O.C.D.E. entende-se que há relações especiais:

«quando uma empresa de um estado contratante participa directa ou indirectamente na direcção, controle ou capital de uma empresa de outro Estado contratante»

E no artigo 57.º do C.I.R.C:

«a D.G.C.I. pode efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que em virtude de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a I.R.C., tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que o que se apurada na ausência dessas relações».

Estamos aqui perante uma situação cm que são utilizados preços de transferência — preços artificiais diferentes dos que seriam estabelecidos entre empresas independentes.

7.2.2 Determinação dos preços de venda - Critérios

Tendo em conta que as disposições legais atrás referidas preconizam que as correcções a efectuar deverão ter em conta o princípio do preço de plena concorrência ou preço de mercado no entanto, por dificuldades da sua determinação, pois não há clientes fora do grupo, desconhecem-se outras empresas nacionais que produzam produtos idênticos, vamos utilizar os seguintes critérios para a determinação do preço de venda:

No ano de 1993 vamos considerar que no mínimo os preços de venda deverão ser idênticos aos preços de custo determinados;

No ano de 1994 não efectuaremos correcções porque em termos globais os custos dos produtos vendidos são inferiores ao valor das vendas;

No ano de 1995 foram colocadas três hipóteses:

1.ª hipótese - considerar a tabela de preços de 1994;

2.ª hipótese - considerar os preços de custo de 1995;

3.ª hipótese - Para os produtos constantes da tabela, diminuir os preços de 1994 na mesma percentagem da redução dos custos (9%), para os restantes, o preço de custo de 1995.

(Ver cálculos no anexo VI).

Quanto à 1.ª hipótese, foi excluída pelo facto de não reflectir a redução dos custos unitários de 9% de 94 para 95. Pois será aceitável que os preços também diminuam, embora numa percentagem não superior à redução dos custos.

Optámos pela 3.ª hipótese, porque é essencialmente baseada nos preços praticados, reflectindo nestes a redução dos custos. A 2.ª hipótese foi excluída por apenas se basear nos custos e ignorar completamente os preços praticados pelo S.P.

Vão assim ser corrigidos os preços de venda facturados em 1993 e 1995, constando do quadro abaixo o valor das vendas proposto, isentas de I.V.A. nos termos dos artigos 14.º do C.I.V.A. e do R.I.T.I., e as correcções a efectuar aos valores declarados: nos termos de artigo 57.º n.º 1 do C.I.R.C.

B) A coberto do ofício n.º 3681, a impugnante foi notificada dos fundamentos das correcções efectuadas à matéria tributável — fls. 9 destes autos e 15 do apenso.

C) Consequentemente, foram emitidas as liquidações de IRC dos anos de 1993 e 1995 de fls. 8 destes autos e 11 do apenso, que se dão por integralmente reproduzidas.

Com interesse para a decisão, não se provaram outros factos».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Na sequência de uma acção de fiscalização, a AT efectuou diversas correcções que deram origem a liquidações adicionais de IRC dos anos de 1993 e 1995, ora impugnadas. Para além do mais que ora

não cumpre considerar, entendeu a AT que a Contribuinte, ora Recorrente, com referência aos exercícios daqueles anos, tinha incorrido na «*prática de preços diversos dos estabelecidos em condições normais de mercado, em virtude da existência de relações especiais com outras empresas do mesmo grupo económico*», situadas noutros Estados Membros.

A Contribuinte interpôs impugnação judicial contra aquelas liquidações, invocando, no que ora nos interessa considerar, a preterição da formalidade legal prevista no art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas, disposição legal que determina:

«*Sempre que um Estado Contratante pretenda corrigir os lucros de uma empresa em aplicação dos princípios enunciados no artigo 4.º, informará oportunamente a empresa da sua intenção e dar-lhe-á oportunidade de informar a outra empresa, de forma a permitir que esta, por sua vez, informe o outro Estado Contratante.*

Todavia, o Estado Contratante que prestar esta informação não deve ser impedido de proceder à correcção prevista.

Se, após comunicação da informação em questão, as duas empresas e o outro Estado Contratante aceitarem a correcção, o disposto nos artigos 6.º e 7.º não será aplicável».

A Impugnante sustenta que não lhe foi prestada a informação a que alude aquela norma, a qual prevalece sobre qualquer norma de direito interno que eventualmente com ela conflitue.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra deu razão à Impugnante: considerou que a referida norma da Convenção «*não contém implícita uma forma para tal notificação mas, isso sim, um momento para a respectiva ocorrência; ou seja, a empresa deve ser informada da iminência de tais correcções no momento em que a AT se proponha realizá-las e não depois de decidir efectuá-las*»; assim, e porque «*a impugnante não foi notificada da «intenção» da AT de proceder às correcções em causa mas, antes e apenas, das «correcções efectuadas…* », considerou que «*foi preterida uma formalidade legal, consubstanciada na notificação prevista no aludido art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas, que inquina as liquidações subsequentes*».

A Fazenda Pública discordou da sentença e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, que a informação prévia a que alude o art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas tem como escopo «*informar a contraparte das operações e, por intermédio desta, as autoridades fiscais do outro Estado Membro*», pelo que a *ratio legis* que lhe subjaz é «*a eliminação da dupla tributação que resulta da correcção dos lucros de uma empresa ao abrigo das regras dos preços de transferência*», motivo por que a informação «*não tem efeito validante ou invalidante sobre a correcção efectuada e sobre a liquidação adicional de imposto resultante*»; mais sustenta que «*a Convenção não estabeleceu o formalismo a que deve obedecer essa informação prévia*», a qual deve ser regulada pela legislação interna à data da inspecção, motivo por que, à data em que se concluiu a inspecção – Setembro de 1996 –, «*a intenção de proceder às correcções e respectivos fundamentos eram vertidos no relatório de inspecção*».

Daí, a questão a apreciar e decidir ser a que deixámos enunciada em 1.6.

2.2.2 DA PRETERIÇÃO DA FORMALIDADE LEGAL POR FALTA DE INFORMAÇÃO PRÉVIA

A Recorrente não questiona que a Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas impõe a informação da AT à empresa sobre a intenção de proceder a correcções do lucro tributável com base na existência de relações especiais com empresas sitas noutro Estado Membro e que essa legislação se impõe sobre a legislação interna. Na verdade, de acordo com o art. 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), as normas de direito convencional, desde que vinculem internacionalmente o Estado Português e tenham sido aprovadas e ratificadas nos termos constitucionalmente definidos, têm aplicação automática e prevalência sobre as normas de direito ordinário ([4]).

De igual modo não questiona que o art. 5.º da referida Convenção impunha que a Contribuinte fosse informada da intenção da AT, de proceder a uma correcção da matéria tributável em função dos preços de transferência.

O que a AT questiona, se bem alcançamos o âmbito das suas alegações, é que essa informação devesse efectuar-se por outro modo que não pela notificação das correcções e do relatório da fiscalização que lhes serve de fundamento.

Vejamos:

Como bem salienta a sentença recorrida, a norma em causa, na medida em que impõe que a AT, quando pretenda corrigir o lucro tributável ao abrigo do regime dos preços de transferência, informe a empresa da sua intenção, exige que esta informação seja fornecida antes da correcção ser efectuada. Só assim se compreende a referência que naquele preceito se faz à «*intenção*», que, como é sabido,

tem como sinónimos desígnio, intento, propósito e tenção, o que significa que a intenção é o que se pretende alcançar ou obter e não o que foi já alcançado ou obtido.

Assim, sempre salvo o devido respeito, não faz sentido argumentar que a informação que foi efectuada à Contribuinte, de que tinham sido efectuadas as correcções do lucro tributável, designadamente as que tiveram origem em "relações especiais" e dos respectivos fundamentos, dá resposta à exigência da norma, que é de informação da intenção de corrigir o lucro tributável e não de informação de que o lucro tributável foi corrigido.

É o que resulta claramente da letra da lei e, sabendo nós que o elemento literal não é o decisivo na tarefa hermenêutica, também sabemos que «*o texto é o ponto de partida da interpretação*», com uma dupla função. Uma, função negativa, que é a de «*eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer «correspondência» ou ressonância nas palavras da lei*». A outra, função positiva, nos seguintes termos: «*Primeiro, se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma — com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redacção do texto atraiçoou o pensamento do legislador.*

Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais do que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a, ou sugerir mais fortemente, um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo *das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira* forçada*,* contrafeita» ([5]).

Mas não só a letra da lei aponta inequivocamente nesse sentido, como também a *ratio legis* não permite conclusão diversa.

Alega a Recorrente que, tendo a Convenção como propósito a eliminação da dupla tributação, a referida informação visa apenas permitir que a Contribuinte informe a outra empresa (contraparte nas *relações especiais*), a fim de que esta possa informar as autoridades fiscais do respectivo Estado Membro, assim permitindo obviar à dupla tributação ou, pelo menos, acelerar o procedimento de eliminação da dupla tributação, motivo por que à falta daquela informação não podem ser reconhecidos efeitos invalidantes.

Salvo o devido respeito, não pode afirmar-se que seja esse o escopo exclusivo da referida informação. Aliás, a própria redacção da norma – «*informará oportunamente a empresa da sua intenção e dar-lhe-á oportunidade de informar a outra empresa, de forma a permitir que esta, por sua vez, informe o outro Estado Contratante*» – não dá cobertura a esse entendimento: se a informação visasse exclusivamente abrir a possibilidade de informar a empresa contraparte nas relações especiais, por certo, em vez da conjunção coordenativa copulativa *e*, o legislador teria optado por uma redacção que traduzisse essa intenção, *v.g.*, a fim de lhe dar oportunidade, para lhe dar a oportunidade, etc.

A nosso ver, essa informação visa também permitir ao contribuinte participar no procedimento, designadamente para poder infirmar a existência de relações especiais que justificam a anunciada intenção da AT recorrer ao regime dos preços de transferência.

Por outro lado, a Recorrente alega também que «*a Convenção não estabelece o formalismo a que deve obedecer a informação prévia, remetendo a regulação dessa matéria para a legislação interna de cada Estado Membro, à data dos factos*» e que na data relevante «*a lei nacional apenas previa a notificação do Relatório de Inspecção*», sendo este acto «*que deve ser interpretado como sendo a comunicação da intenção de correcção aos preços de transferência*».

Também aqui não podemos concordar.

À data a que se referem os factos – a acção inspectiva que determinou a correcção do lucro tributável ao abrigo do disposto no art. 57.º, n.º 1 do CIRC, que, na redacção original ([6]), em vigor à data determinava: «*A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações*» – estava em vigor o Código de Processo Tributário (CPT), que apenas veio a ser revogado em 1 de Janeiro de 2000, com a entrada em vigor do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ([7]), e não tinha ainda entrado em vigor a Lei Geral Tributária (LGT), o que apenas aconteceu em 1 de Janeiro de 1999 ([8]). Do mesmo modo, não tinha ainda entrado em vigor o Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária (RCPIT), o que apenas aconteceu também em 1 de Janeiro de 1999 ([9]).

Na data em que foi concluída a acção inspectiva – o relatório foi elaborado em 6 de Setembro de 1996 [cfr. A) dos factos provados] – não estavam, pois, em vigor as normas procedimentais tributárias que, ulteriormente, vieram impor a audição prévia do contribuinte antes de serem proferidas decisões que afectassem a sua esfera jurídica, designadamente antes de concluído a procedimento de inspecção: o art. 60.º, n.º 1, alínea *e)*, da LGT ([10]) e o art. 60.º, n.º 1, do RCPIT ([11]).

No entanto, tal não significa que, anteriormente, não fosse necessário assegurar aos contribuintes o exercício do direito de audição, antes de serem proferidas decisões que afectassem a sua esfera jurídica, como constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo há muito firmada ([12]).

A CRP, no n.º 4 do art. 267.º (na redacção de 1989, vigente à data da aprovação do CPT, a que corresponde o n.º 5 do mesmo artigo nas redacções de 1997 e posteriores) exige que o processamento da actividade administrativa assegure a «*participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito*».

É certo que esta norma constitucional não concretiza a forma como deve ser assegurada tal participação, mas o art. 100.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) – este, sim, já em vigor à data ([13]) – estabelece que «*concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta*».

É certo que a CRP não exige que o direito de participação que assegura seja concretizado precisamente através de uma comunicação prévia do sentido provável da decisão final, sendo a fórmula constitucional compatível com outras formas de participação dos particulares nos procedimentos administrativos, desde que possibilitem a estes influenciar o sentido da decisão final.

Acontece, porém, que no caso *sub judice*, em que a AT efectuou correcções à matéria tributável declarada, não existia norma que se estabelecesse um regime especial de participação do contribuinte previamente à liquidação, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer.

Por isso, não havendo um regime especial de exercício do direito de audiência, seria necessário assegurá-lo nos termos do art. 100.º do CPA, tanto mais que este, estabelece, no seu art. 2.º, n.º 5, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, que «[o]*s princípios gerais da actividade administrativa constantes do presente Código e as normas que concretizam preceitos constitucionais são aplicáveis a toda e qualquer actuação da Administração Pública, ainda que meramente técnica ou de gestão privada*», entendimento este que já era defensável à face da redacção inicial ([14]).

Porque o art. 100.º do CPTA é uma norma que concretiza preceito constitucional (à data o art. 267.º, n.º 4, da CRP), passou a ser potencialmente aplicável no procedimento tributário, aplicando-se em todas as situações em que inexistam normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas.

Assim, a menos que se considere, como considerámos, que o referido art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas tem também como escopo permitir a participação do contribuinte, sempre haveria que permitir que esta se concretizasse ao abrigo do disposto no art. 100.º do CPA.

A preterição da formalidade em causa constitui, pois, ilegalidade que se repercute nas liquidações impugnadas, determinando a sua anulação, como a sentença bem decidiu.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Impondo o art. 5.º da Convenção Relativa à Eliminação da Dupla Tributação em Caso de Correcção de Lucros entre Empresas Associadas que a autoridade fiscal do Estado Membro que pretenda corrigir o lucro de uma empresa ao abrigo das relações especiais, deve informá-la dessa intenção, essa imposição não pode considerar-se satisfeita pela notificação que a AT efectuou à sociedade da correcção que lhe foi efectuada ao abrigo do disposto no art. 57.º do CIRC (na redacção aplicável) e do relatório da fiscalização que lhe serviu de fundamento.

II - Violada essa imposição, deve considerar-se que ocorre preterição de formalidade legal, a determinar a anulação da liquidação subsequente.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Sem custas (uma vez que a Fazenda Pública delas está isenta nos processos de natureza tributária no regime aplicável, que é o anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Pedro Delgado — Casimiro Gonçalves.*

([1]) Convenção (n.º 90/436/CEE) ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 73/94, publicado no Diário da República n.º 242/94, 1.ª Série-A, de 19 de Outubro de 1994, pág. 6326.

([2]) Referimo-nos, aqui como adiante, ao CIRC na versão em vigor à data, que é a anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, sendo que a redacção do art. 57.º a que nos referimos é a anterior à Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Julho.

([3]) Aqui como adiante, porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão em tipo normal.

([4]) Vide JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, Constituição Portuguesa Anotada, tomo I, Coimbra Editora, 2005, pág. 49; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 251.

([5]) J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 182.
([6]) Redacção original, anterior à Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro.
([7]) Cfr. arts. 1.º, 2.º, n.º 1, e 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, diploma que aprovou o CPPT.
([8]) Cfr. arts. 1.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou o CPPT.
([9]) Cfr. arts. 1.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, diploma que aprovou o RCPIT.
([10]) «1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:
[...]
e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária».
([11]) «Concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação».
([12]) Por mais antigos, vide os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
de 25 de Janeiro de 2000, proferido no processo n.º 21.244, publicado no Apêndice ao Diário da República de 21 de Novembro de 2002 (http://dre.pt/pdfgratisac/2000/32211.pdf), págs. 217 a 224,
de 29 de Novembro de 2000, proferido no processo n.º 25.214, publicado no Apêndice ao Diário da República de 31 de Janeiro de 2003 (http://dre.pt/pdfgratisac/2000/32242.pdf), págs. 4383 a 4399;
de 10 de Abril de 2002, proferido no processo n.º 26.248, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Março de 2004 (http://dre.pt/pdfgratisac/2002/32220.pdf), págs. 967 a 975.
([13]) O Código do Procedimento Administrativo entrou em vigor em 15 de Maio de 1992, nos termos do disposto nos arts. 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro, diploma que o aprovou.
([14]) Vide FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, Código do Procedimento Administrativo Anotado, 1.ª edição, pág. 30.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Notificação por carta registada. Prova de que a carta foi registada.

Sumário:

I — É à administração tributária que cabe demonstrar que foram observados, na notificação dos actos de liquidação, os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais, designadamente que a notificação foi efectuada através de carta registada.
II — O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos nºs 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios, são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.
III — Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem»*, cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.*
IV — O registo informático dos dados de facto existente em entidades diferentes - o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT) - é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo princípio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado.
V — O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

Processo n.º 1450/13-30.
Recorrente: A……, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A……., LDA, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo TAF de Leiria que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 1392201101041126 e apensos, que

contra si corre termos no Serviço de Finanças da Marinha Grande com vista à cobrança de dívidas provenientes de IRC dos exercícios de 2007, 2008 e 2009, no montante global de € 22.292,78.

Terminou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) As notificações das liquidações nomeadamente resultantes de correcções à matéria tributável que tenham sido objecto de notificação para efeitos de direito de audição, são efectuadas por carta registada.

B) As notificações registadas, em matéria tributária, encontram-se reguladas nos artigos 35º a 43º do CPPT, sendo que, em nenhuma destas normas se encontra regulada a forma das notificações registadas.

C) Não estando regulada no CPPT a forma das notificações registadas, por força da alínea e) do artigo 2º do citado Código, terá de aplicar-se o regime do Código do Processo Civil.

D) As notificações registadas encontram-se reguladas nos artigos 253º a 263º do Código do Processo Civil, normas estas que, ao abrigo dos DL 183/2000 de 10.8 e DL 38/2003 de 9.9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003.

E) Segundo o regime aprovado pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003, da carta registada faz obrigatoriamente parte um **impresso** preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue o remetente da notificação.

F) Fazendo parte integrante da notificação registada o **impresso** preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, o *registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)* não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada.

G) Configurando a "*entrega conseguida*" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de *"registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)"*.

H) Não informando o citado sistema de "*registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT),"* o dia em que é efectuado o registo da notificação, significa que não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do artigo 39º do CPPT e por este motivo, o registo efectuado nos termos do citado sistema de *"registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)"* não cumpre com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

I) Por último, sempre se dirá que as notificações ou são válidas ou inválidas e, sendo válidas, produzem os respectivos efeitos e, não o sendo, são ineficazes. Deste modo, não é legal que se confira validade e eficácia a uma notificação inválida. Com efeito um acto inválido nunca poderá ser aproveitado com o fundamento de se tratar de um mero procedimento. Nem se diga que a alegação feita pela recorrente de não ter sido notificada validamente reconduz-se a uma aceitação da notificação, que não existiu, enquanto que se a alegação tivesse sido a falta de notificação, sem o advérbio válido, já não poderia qualificar-se a notificação como mera formalidade de procedimento e nesse caso a conclusão de direito seria a da inexigibilidade da dívida.

J) A douta sentença recorrida incorreu em errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do artigo 342º do Código Civil.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida, ordenando-se o arquivamento da execução.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merecia provimento.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida constam como assentes os seguintes factos:

a). A Oponente foi objecto de uma acção inspectiva de natureza externa e de âmbito parcial ao IRC e IVA dos exercícios/anos de 2007, 2008 e 2009, que teve como suporte de credenciação a Ordem de serviço n.º 01201002598, da Direcção de Finanças de Leiria, datada de 17 de Janeiro de 2011 (cfr. relatório da inspecção tributária a fls. 10 a 38 do Processo Administrativo Tributário (PAT) apenso);

b). Em face do procedimento inspectivo referido em A), foi emitido o relatório da Inspecção Tributária, no âmbito do qual foram realizadas as correcções que infra se enumeram:

IRC do exercício de 2007 €26.929,04
IRC do exercício de 2008 € 28.639,91
IRC do exercício de 2009 €25.779,67 IVA
IVA do ano de 2007 €9.046,57
IVA do ano de 2008 € 8.985,18

IVA do ano de 2009 €8.445,21

(cfr. relatório da inspecção tributária a fls. 10 a 38 do Processo Administrativo Tributário (PAT) apenso);

c). Conforme resulta do *item "Regularizações efectuadas pelo sujeito passivo no decurso da acção de inspecção"* do Relatório de Inspecção Tributária, "*Durante o processo inspectivo, nomeadamente próximo do seu terminus, procedeu-se à elucidação ao sujeito passivo das irregularidades detectadas e que anteriormente se enunciaram, bem como respectivos cálculos em que assentam, prontificando-se o mesmo em regularizar voluntariamente as omissões que se retrataram, procedimento que veio a converter em efectivo conforme se pôde validar, quer em termos de imposto de rendimento colectivo pela entrega da declaração de substituição M22, bem como em sede de imposto sobre o valor acrescentado, ocorrência esta que somente abrange o processo declarativo, não existindo conhecimento que tenha ocorrido apagamento em sede de imposto*" (cfr. página 36 do relatório da inspecção tributária a fls. 36 do PAT apenso; cfr, declaração de rendimentos modelos 22 a fls. 1 a 9 do PAT, com evidência de regularização declarativa dos valores corrigidos);

d). Em 27 de Junho de 2011, a Oponente regularizou voluntariamente as omissões de rendimentos resultantes da acção de inspecção tributária, procedendo à entrega das declarações de rendimentos modelo 22 de substituição, respeitantes ao IRC dos exercícios de 2007, 2008 e 2009, cujos conteúdos se dão por integralmente reproduzidos e onde constam, designadamente, no quadro 07, campo 225, respectivamente, os valores referentes às correcções apuradas pela Inspecção Tributária e melhor referidas em B) (cfr. declarações modelo 22 a fls. 1 a 9 do PAT apenso; facto que se extrai do teor do relatório de Inspecção Tributária a fls. 36 do PAT apenso);

e). Pelo ofício n.º 64438, datado de 14 de Julho de 2011, da Direcção de Finanças de Leiria, dirigido à Oponente, remetido via correio postal registado em 15 de Julho de 2011, tomou a Oponente conhecimento do relatório definitivo da acção de inspecção referido em B) (cfr. ofício a fls. 10 e talão de expedição postal registada a fls. 11 do PAT apenso);

f). Nos exercícios de 2007, 2008 e 2009 a Oponente tinha o seu domicílio fiscal, conhecido da Fazenda Pública, no ……., n.º ……., Vieira de Leiria (facto que se extrai do relatório de inspecção tributária a fls. 17 do PAT apenso; facto não controvertido);

g). Em resultado da entrega das declarações de substituição referidas em D), que reflectem as correcções referidas em B), foi emitido em 28 de Junho de 2011 a nota de liquidação n.º 2011 2310371268, respeitante ao IRC do exercício de 2007, no valor de €7.798,49 (cfr. liquidação fls. 57 do PAT apenso);

h). Em resultado da entrega das declarações de substituição referidas em D), que reflectem as correcções referidas em B), foi emitido, em 28 de Junho de 2011, a nota de liquidação n.º 2011 2310371310, respeitante ao IRC do exercício de 2008, no valor de € 6.812,65 (cfr. liquidação fls. 56 do PAT apenso);

i). Em resultado da entrega das declarações de substituição referidas em D), que reflectem as correcções referidas em B), foi emitido, em 28 de Junho de 2011, a nota de liquidação n.º 2011 2310371386, respeitante ao IRC do exercício de 2009, no valor de €5.333,00 (cfr. liquidação fls. 60 do PAT apenso);

j). A nota de liquidação referida em G) foi enviada para a sede da Oponente, através de carta registada com indicação alfanumérica RY 535979581PT, com data de 3 de Agosto de 2011 (cfr. indicação alfanumérica na nota de liquidação a fls. 57 do PAT apenso; cfr. consulta notas de cobrança a fls. 42; cfr. print do sistema de cobranças a fls. 43; cfr. print do sistema electrónico de citações e notificações a fls. 48; guia de expedição de registos colectiva dos CTT, e print da consulta registo privativo documentos juntos a fls. 53 e 54; print de pesquisa registo do site oficial dos CTT a fls. 49 tudo do PAT apenso);

k). A nota de liquidação referida em H) foi enviada para a sede da Oponente, através de carta registada com indicação alfanumérica RY 536459389PT, com data de 3 de Agosto de 2011 (cfr. indicação alfanumérica na nota de liquidação a fls. 6 do PAT apenso; cfr. consulta notas de cobrança a fls. 45; cfr. print do sistema de cobranças a fls. 44; cfr. print do sistema electrónico de citações e notificações a fls. 50; cfr. consulta de registo privativo de expedição colectiva a fls. print de pesquisa registo do site oficial dos CTT a fls. 61 tudo do PAT apenso);

l). A nota de liquidação referida em I), foi enviada para a sede da Oponente, através de carta registada com indicação alfanumérica RY540103642PT, com data de 19 de Agosto de 2011 (cfr. indicação alfanumérica na nota de liquidação a fls. 60 do PAT apenso cfr. consulta notas de cobrança a fls. 46; cfr. print do sistema de cobranças a fls. 47; cfr. print do sistema electrónico de citações e notificações a fls. 51; cfr. guia de expedição de registos colectivos dos CTT, e print da consulta registo privativo documentos juntos a fls. 8 e 59; print de pesquisa registo do site oficial dos CTT a fls. 52 tudo do PAT apenso);

m). Os actos de liquidação referidos nas alíneas G) a I) supra foram recepcionados na sede da Oponente (cfr. resulta dos documentos juntos ao PAT a fls. 49, 52 e 61 e conforme resulta da conjugação de todos os elementos documentais referidos nas citadas alíneas G) a I) do probatório);

n). A 29 de Setembro de 2011 foi instaurado pelo Serviço de Finanças da Marinha Grande o processo de execução fiscal n.º 1392201101041126, referente às dívidas de IRC do exercício de 2007, no valor de € 8.014,26 (cfr. documentos junto a fls. 10 e 11 dos autos);

o). A 29 de Setembro de 2011 foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Marinha Grande o processo de execução fiscal n.º 1392201101041142, referente às dívidas de IRC do exercício de 2008, no valor de €7.941,93 (cfr. documentos junto a fls. 12 e 13 dos autos);

p). A 3 de Outubro de 2011, foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Marinha Grande o processo de execução fiscal n.º 1392201101041967, referente às dívidas de IRC do exercício de 2009, no valor de € 6.030,14 (cfr. documentos junto a fls. 15 e 16 dos autos);

q). A 8 de Outubro de 2011, a Oponente foi citada da instauração dos processos de execução fiscal referidos em N) e O) (facto no controvertido; cfr. doc. de fls. 16 e 17 dos autos);

r). A 12 de Outubro de 2011, a Oponente foi citada da instauração do processo de execução fiscal referido em P) - (facto no controvertido; cfr. doc. de fls. 11);

s). Os processos de execução fiscal n.º 1392201101041142 e n.º 1392201101041967 foram apensos ao processo de execução fiscal n.º 1392201101041126, eleito processo principal (cfr. informação de fls. 77 dos autos);

t). Em 4 de Novembro de 2011, deu entrada no Serviço de Finanças da Marinha Grande, a presente oposição à execução fiscal (cfr. expedição postal registada a fls. 7 dos autos).

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a oposição deduzida pela sociedade A……., LDA à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas provenientes de actos de liquidação de IRC dos anos de 2007, 2008 e 2009, oposição cuja causa de pedir se consubstanciava na falta de notificação dos actos de liquidação desses tributos.

Porque o oponente não questionava na respectiva petição inicial que a notificação desses actos devia ser feita através de mera carta registada, em conformidade com o disposto no art. 38º n.º 3 do CPPT, a sentença recorrida delineou (e bem) a questão decidenda como sendo a de saber se, nesses casos em que a notificação deve ser efectuada por carta registada, «*o registo postal da carta que contém a notificação do imposto apenas pode ser provado pelo recibo emitido e entregue ao remetente pelos CTT, ou também pode ser demonstrado por outros meios de prova, designadamente pelo registos informáticos do sistema electrónico de citações e notificações, coadjuvado com as guias de expedição de registos dos CTT, e registo informático da pesquisa de objectos proveniente do site oficial dos serviços postais»,* na medida em que a oponente invocara não ter recebido, nem na sua sede nem na residência dos gerentes, qualquer carta registada, nem ter sido entregue pelos CTT, na sua sede ou na residência dos gerentes, qualquer aviso postal para levantamento de carta registada na estação dos correios, defendendo a tese de que o registo da carta registada apenas pode ser comprovado pelo recibo emitido e entregue ao remetente pelos CTT, prova que a administração fiscal não apresentara.

Razão por que se julgou que «… *o que importa efectivamente apurar é se o* ***registo*** *postal da carta que contém a notificação do imposto apenas pode ser provado pelo recibo emitido e entregue ao remetente pelos CTT, conforme defende a oponente, ou se é passível de prova por outros meios, mormente, pelos registos internos da Administração Tributária coadjuvados com os registos informáticos existentes nos respectivos serviços postais, entenda-se registos constantes no site oficial dos CTT»,* após o que se aderiu à tese acolhida pelo acórdão desta Secção do STA no processo n.º 01181/11, de 16/05/2012, que a propósito de notificações de actos tributários por carta registada, seu alcance e respectivo ónus da prova, afirmou essencialmente o seguinte (conforme respectivo sumário):

«II. O "recibo de aceitação" e o "recibo de entrega" da carta registada pelos serviços postais, previstos nos nºs 2 e 4 do artigo 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário. // III. Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova. // IV. O registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT), é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo princípio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado. // V. O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.».

E foi neste enquadramento jurídico que se conclui que, no caso vertente, perante a prova documental apresentada resultava provado que a administração tributária emitira *«os actos de liquidação de IRC, os quais foram expedidos por carta registada para a sede da oponente [alíneas J) a L) da factualidade assente]. E bem assim que tais actos foram recepcionados pela oponente [alínea M) da factualidade assente].*

Note-se que tal factualidade é dada como assente visto que a Fazenda Pública procede à junção aos autos não só da guia de expedição de registos dos CTT, de prints da consulta de registo privativo e do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI, bem como os dados constantes dos registos do site oficial dos CTT.

Com efeito, do confronto dos dados constantes do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI e dos registos constantes do site dos CTT, pode-se concluir com elevado grau de probabilidade, que as notificações das liquidações foram remetidas à Oponente através de registo postal.

Em face do exposto resulta inequívoco que o registo foi concretizado e que a Oponente foi devidamente notificada das liquidações respeitantes aos exercícios de 2007, 2008 e 2009.

A final, sempre se dirá que contrariamente ao defendido pela Oponente os "prints internos" da Administração Tributária coadjuvados com a informação constante na base de dados dos CTT são meios idóneos para provar que o registo foi feito. (...).

Em face do que ficou dito, assente que está a efectivação do registo, tem-se por notificada a oponente.

Situação diferente seria se a oponente tivesse logrado elidir a presunção do registo. O mesmo é dizer que, uma vez feita a prova de que as notificações foram efectuadas por registo postal, prova essa que, como visto, compete à Administração Tributária, competiria à oponente demonstrar que, apesar do registo não chegou a receber as cartas. O que não fez no caso vertente, tendo-se limitado a pôr em causa a existência da modalidade de registo por não prevista no Regulamento dos Correios. (...).

É contra esta decisão que se insurge a oponente, ora recorrente, sustentando, em suma, que na sentença se incorreu em erro de julgamento em matéria de direito, mais concretamente em erro de interpretação do n.º 1 do art. 39º do CPPT conjugado com o n.º 1 do art. 342º do C.Civil, porquanto, em matéria tributária, as notificações por carta registada devem observar, quanto à forma, as regras dos arts. 253º a 263º do CPC e a regulamentação constante das Portarias nºs 1178-A/2000 e 953/2003, sendo que, por isso, da carta registada tem obrigatoriamente de fazer parte um *impresso* preenchido e assinado pelo distribuidor do correio, com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário; e que fazendo parte integrante da notificação por carta registada esse *impresso*, não poderia ter-se julgado, como se julgou, que o registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes – o emissor (AT) e o distribuidor da carta (CTT) - bastava para dar cumprimento às exigências legais da forma de notificação por carta registada, até porque esse sistema de registo informático não informa o dia em que é efectuado o registo da carta, impedindo a aplicação da presunção prevista no n.º 1 do art. 39º do CPPT, isto é, impedindo que se presuma que ela ocorreu no terceiro dia útil após o registo.

Vejamos.

Antes de mais, convém esclarecer que não se encontra em discussão no presente recurso que a notificação dos actos de liquidação que estão na origem da dívida exequenda tinha que ser efectuada por carta registada, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 38º do CPPT; nem se discute que, tal como ficou provado, a carta para notificação desses actos de liquidação foram recepcionados na sede da oponente. O que se discute é unicamente a questão de saber se o *registo* dessas cartas apenas pode ser provado pelo *recibo da expedição da carta sob registo*, emitido e entregue ao remetente pelos CTT, ou se pode, antes, ser comprovado por outros meios de prova, mais propriamente pelos registos informáticos da emissão, distribuição e entrega da correspondência existentes nos respectivos serviços.

Isto porque, no caso vertente, a Fazenda Pública não juntou aos autos o aludido recibo da expedição da carta sob registo, e, todavia, a sentença deu como assente o envio de carta registada em face da seguinte prova documental apresentada: cartas registadas com indicação alfanumérica RY 535979581PT, RY 536459389PT, RY 540103642PT, com datas de 3/08/2011 e de 19/08/2011, respectivamente, prints do sistema de cobranças, prints do sistema electrónico de citações e notificações, guias de expedição de registos colectiva dos CTT, prints da consulta registo privativo de documentos e prints de pesquisa registo do site oficial dos CTT.

Tal questão foi já analisada e decidida no acórdão proferido pelo STA em 16 de Maio de 2012, no processo n.º 01181/11, consultável em www.dgsi.pt., no qual a ora relatora interveio como 1ª adjunta e que subscreveu sem quaisquer reservas de convicção.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 01181/11:

"O procedimento de notificação por carta registada, regulado nos artigos 35º a 39º do CPPT e no artigo 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios (RSPC), aprovado pelo DL n.º 176/88 de 18/5, compreende os seguintes actos: (i) a emissão de uma carta, que incorpora a notificação do acto tributário, com a respectiva fundamentação (ii) o registo nos serviços postais, através da apresentação da carta em mão, mediante recibo; (iii) e a entrega no domicílio fiscal do respectivo destinatário, comprovada por recibo.

Em princípio, do ponto de vista formal, estes actos colocam a informação ao alcance do sujeito passivo, fazendo depender o respectivo conhecimento exclusivamente da sua vontade.

O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos nºs 2 e 4 do artigo 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi remetida e colocada ao alcance do destinatário. Para a administração tributária é suficiente exibir o recibo da apresentação em mão da carta expedida sob registo, pois, não tendo sido devolvida a carta, o n.º 1 do artigo 39º do CPPT presume que a notificação se efectuou no 3º dia posterior ao registo. Porque a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições do destinatário ter possibilidade de conhecer a sua existência, através de uma regra de experiência (id quod plerumque accidit), a lei presume que a comunicação postal demora três dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1º dia útil, se o último dia não for dia útil.

Deste modo, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma presunção legal destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando. Mas a «presunção» que tem por base o registo postal, não existe se o registo não for feito.

No caso concreto, a recorrida Fazenda Pública não juntou aos autos o recibo da expedição da carta sob registo. Perante essa omissão, a recorrente conclui que não está provado o dia em que foi efectuado o registo postal da notificação, o que é impeditivo do funcionamento da presunção do n.º 1 do artigo 39º do CPPT. A tese da recorrente parece ser no sentido de que o recibo de apresentação da carta é único meio de prova de que a mesma foi expedida sob registo, não admitindo que os "prints internos" da administração fiscal e dos CTT sejam documentos idóneos para provar que o registo foi feito.

Não se duvida que o recibo da apresentação da carta nos serviços de correio é de grande importância probatória do registo postal e por isso mesmo pode questionar-se se o recibo tem preponderância absoluta como meio de prova ou se é possível prová-lo por outros meios.

O registo postal, com ou sem aviso de recepção, apenas se justifica por uma questão de segurança probatória. É uma formalidade que a lei prevê para melhor garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade do acto notificado, evitando o risco de se invocar a falta de notificação. E resulta claramente do artigo 28º do RSPC que a finalidade tida em vista ao se exigir o recibo foi apenas a de obter prova segura acerca do registo e não qualquer outra finalidade. Assim sendo, e aplicando o critério do n.º 2 do artigo 364º do Código Civil, deve considerar-se o recibo do registo da carta como uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

Os outros meios de prova invocados pela administração tributária são os dados constantes do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI e dos registos constantes do site dos CTT. Aqueles elementos, que constam dos autos, indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações a que nos vimos referindo e o número do registo postal dessas notificações a indicação de que foram recebidas e a data da recepção. Por sua vez, no registo dos CTT, cuja cópia consta do processo administrativo, também consta o número do registo, a data de envio e a data da aceitação do registo.

Do confronto entre os dois registos resultou claro para o julgador que as notificações das liquidações foram remetidas à recorrente através de registo postal. Daí que a matéria de facto fixada na 1ª Instância (a qual expressamente não é atacada) tenha referido não só o envio das liquidações como a sua recepção na sede da oponente.

A partir da prova do envio funciona a presunção do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, pertencendo ao destinatário o ónus de demonstrar que, apesar do registo, não chegou a receber as cartas pois que é verdade que a atribuição legal de certa relevância ao registo não dá certeza de que o seu destinatário as recebeu no prazo de três dias, havendo sempre o risco de as não ter recebido. E, como referimos, é por isso mesmo que o n.º 2 do artigo 39º permite ao notificado ilidir aquela presunção «quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «a data efectiva da recepção» ou, como também se estabelece no art. 6º do RSPC, qualquer outro «documento comprovativo» do destino que lhe foi dado.

Como se vê, os nºs 1º e 2º do artigo 39º CPPT indicam claramente o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção juris tantum da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 2/3/2011, rec n.º 0967/10). Se o registo da carta liberta a administração tributária do ónus de provar que a mesma ficou em condições de ser recebida pelo destinatário em três dias, este tem o ónus de provar que, na situação concreta, a recebeu posteriormente ou que nunca a recebeu, o que não se verificou nos autos.

E assim sendo, não tem cabimento a argumentação da recorrente no sentido de que a dívida exequenda é inexigível por falta de notificação.».

Comprovado, pelos referidos meios de prova, o registo da carta para notificação dos actos de liquidação, há que presumir que o seu destinatário (oponente) as recebeu nos três dias após esse registo, ficando, assim, com o ónus de provar que as recebeu posteriormente, o que não logrou demonstrar.

De todo o modo, e como bem refere o Exmº Magistrado do Ministério Público no douto parecer que emitiu neste Supremo Tribunal, tendo as notas de liquidação sido recepcionadas na sede da oponente - como é facto assente na alínea m) do probatório - sempre se degradariam em não essenciais quaisquer formalidades que não tivessem sido observadas no cumprimento do acto de notificação, por ter sido atingido o objectivo visado com a notificação e que é o de levar ao conhecimento do respectivo destinatário o teor do acto notificado, possibilitando-lhe o uso dos meios contenciosos e administrativos que a lei coloca ao seu dispor.

Razão por que nenhuma censura merece a sentença recorrida.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Regulamento de execução. Regulamento complementar. Caducidade do regulamento. Lei nova revogatória de anterior.

Sumário:

I — Os regulamentos complementares ou de execução consubstanciam uma tarefa de pormenorização, de detalhe e de complemento do comando legislativo, são o desenvolvimento, operado por via administrativa, da previsão legislativa, tornando possível a aplicação do comando primário às situações concretas da vida;

II — O despacho do Ministro responsável, que na decorrência da lei, fixa o valor das taxas a cobrar pela actividade de operador de telecomunicações deve ser qualificado como um regulamento de execução;

III — O regulamento de execução editado ao abrigo da lei revogada, continua a vigorar na pendência da nova lei, em tudo o que não colida com esta, até que seja editado novo regulamento de execução.

Processo n.º 1548/13-30.
Recorrente: ICP – Anacom.
Recorrido: A……., Lda.
Relator: Exmº. Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

ICP – Autoridade Nacional de Comunicações (ICP-ANACOM), identificada nos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, datada de 28/02/2013, que julgou procedente a presente impugnação que contra si foi instaurada por A……, Lda., identificada nos autos, em que pugnou pela declaração de nulidade da liquidação das taxas relativas ao exercício de actividade na área das telecomunicações, referentes aos anos de 2004 e 2005.

Alegou, tendo formulado as seguintes conclusões:

I. Há uma contradição na sentença quando afirma, num parágrafo, a completude e plena exequibilidade do diploma legal e a desnecessidade de acto normativo posterior que o regulamente e afirma também, no parágrafo seguinte, que até à publicação da Portaria que veio regulamentar aquele diploma não era exequível a liquidação das taxas que aquele diploma prevê;

II. Regulamentos complementares ou de execução são os que desenvolvem ou aprofundam a disciplina jurídica constante de uma lei, completando e viabilizando a sua aplicação aos casos concretos, designando-se por regulamentos autónomos todos os demais;

III. Sendo o Código do Procedimento Administrativo é fonte subsidiária do CPPT (Art. 2.º d) CPPT) e da Lei Geral Tributária (Art.s 2.º c) e 8.º LGT), é aplicável à relação sub judice o Capítulo I

da Parte IV do CPA, cujo art. 114.º estabelece que "As disposições do presente capítulo aplicam-se a todos os regulamentos da Administração Pública";

IV. O artigo 119º n.º 1 do CPA, proibindo a revogação expressa de um regulamento de execução ainda vigente, se a matéria em causa não tiver sido objecto de nova regulamentação, manifesta um princípio aplicável à revogação da lei ao abrigo da qual esses regulamentos são emitidos no mesmo sentido de que haverá que evitar o vazio regulamentar;

V. A revogação da lei exequenda não arrasta a caducidade dos regulamentos emitidos ao seu abrigo, como se a lei exequenda fosse o tronco de uma árvore abatida e os regulamentos os ramos dessa árvore;

VI. Nem sequer os regulamentos autónomos caducam com a revogação da lei que visam regular por tal lei não existir, exigindo-se então a sua revogação expressa.

VII. Porém, se essa lei é substituída por outra lei nova ainda não regulamentada, mantém-se o regulamento daquela em tudo aquilo em que esta 8ª lei nova) a não contrariar;

VIII. Não há, no artigo 105º da Lei 5/2004, qualquer alteração substancial em relação ao que se dispunha no diploma anterior;

IX. Não se verificando também que o Regulamento existente haja contrariado a Lei nova seja no que for, não existia qualquer razão, antes pelo contrário, para não considerar em vigor a regulamentação contida no Despacho Normativo n.º 1230/97, até à publicação da Portaria que o veio substituir, igualmente sem modificar o seu regime;

X. O princípio da proporcionalidade das taxas não se afere pela capacidade do contribuinte, devendo a taxa ser "proporcional às suas receitas" e distinta para cada contribuinte, antes é determinada em função dos custos específicos de que a taxa é contrapartida, isto é, a taxa será proporcionada em função desses custos;

Pelo que a douta sentença recorrida deverá ser revogada, devendo julgar-se a impugnação judicial totalmente improcedente,

Não foram produzidas contra-alegações.

O Magistrado do Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, pugnou pela revogação da sentença recorrida, argumentando, em síntese, que o Despacho n.º 1230/99 do Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território de 31/12/1998 (pub. no D.R., II série, de 25/01/1999), o qual havia sido proferido ao abrigo do disposto no Dec.-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, entretanto revogado pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro [art. 127º, n.º 1, alínea d)], constitui um regulamento de execução ou complementar, compatível com a disciplina da lei nova, não devendo, por isso, considerar-se revogado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida levou-se ao probatório a seguinte factualidade concreta, que não vem posta em causa pela recorrente:

A) A impugnante é uma sociedade comercial com o objecto de prestação de serviços nas áreas de telecomunicações, comunicações digitais e multimédia;

B) Em 29 de Novembro de 2005, a Autoridade Nacional de Comunicações - ANACOM emitiu em nome da ora impugnante a factura n.º FATS000078, com os descritivos "Taxa anual ref. ao exercício da actividade da oferta de redes e serv. comunicações electrónicas", no valor de €7.481,97, e "Taxa anual ref. ao exercício da actividade da oferta de redes e serv. comunicações electrónicas - Acerto decorrente do início de actividade em 2004/05/31", no valor de €4.987,98, da qual consta o montante total a pagar de €12.469,95, e como data limite de pagamento o dia 29 de Dezembro de 2005;

C) Na sequência de pedido da ora impugnante, o Director Financeiro e Administrativo da Autoridade Nacional de Comunicações - ANACOM emitiu, em 10 de Janeiro de 2006, certidão com o seguinte teor, em transcrição parcial:

"Certifica-se que a factura FATS000078, enviada à A…… Lda em 29.11.2005, corresponde:

- Taxa 410005, no valor de 7.481,97€: à taxa anual prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 105º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, cujo montante se acha fixado na alínea b) do n.º 2 do despacho n.º 1230/99, proferido pelo Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território em 31 de Dezembro de 1998 e publicado no DR n.º 20 (II Série), de 25 de Janeiro, relativa ao ano de 2005;

- Taxa 410005, no valor de 4.987,98€: à taxa anual prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 105º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, cujo montante se acha fixado na alínea b) do n.º 2 do despacho n.º 1230/99, proferido pelo Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território em 31 de Dezembro de 1998 e publicado no DR n.º 20 (II Série), de 25 de Janeiro, relativa aos 8 meses em que exerceu a actividade no ano de 2004 (8/12 de 7.481,97€);

D) Em 25 de Janeiro de 1999 foi publicado no Diário da República n.º 20 (II Série) o Despacho n.º 1230/99, proferido pelo Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, com o seguinte teor:

"O Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, veio definir um novo regime de acesso à actividade de operador de redes públicas de telecomunicações e de prestador de serviços de telecomu-

nicações de uso público, prevendo no seu artigo 29º o pagamento de diversas taxas por parte daqueles operadores e prestadores.

Ao abrigo do n.º 3 do artigo 29º do Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, determino:

1 - As taxas a cobrar pelo Instituto das Comunicações de Portugal (ICP), nos termos e ao abrigo do Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, são fixadas nos seguintes montantes:

a) 40.000$, por cada acto de registo;

b) 10.000$, por averbamento ao registo;

c) 10.000$, pela substituição do registo, em caso de extravio;

d) 10.000.000$, pela emissão de licença no âmbito de concurso;

e) 2.000.000$, pela emissão de licença não decorrente de concurso;

f) 50.000$, por averbamento à licença;

g) 100.000$, pela substituição da licença, em caso de extravio;

h) 300.000$, pela renovação de licença.

2 - As taxas anuais previstas no n.º 2 do artigo 29º do Decreto-Lei n.º 381- A/97, de 30 de Dezembro, são fixadas nos seguintes montantes:

a) 100.000$, pela prestação de serviços de audiotexto;

b) 1.500.000$, pela prestação dos restantes serviços de telecomunicações de uso público, não sujeita a licença;

c) 2.000.000$, pela prestação de serviços de telecomunicações de uso público, sujeita a licença;

d) 2.000.000$, pelo exercício da actividade de operador de redes públicas de telecomunicações.

3 - As taxas anuais fixadas nos termos do n.º 2 do presente despacho são pagas antecipadamente no mês de Janeiro, salvo se outra data vier a ser fixada pelo ICP."

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que cumpre dilucidar, passa por saber se o Despacho n.º 1230/99 do Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território de 31/12/1998 (pub. no D.R., II série, de 25/01/1999), o qual havia sido proferido ao abrigo do disposto no Dec.-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, entretanto revogado pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro [art. 127º, n.º 1, alínea d)], constitui um regulamento de execução ou complementar, compatível com a disciplina desta Nova Lei, ou se pelo contrário, tal como decidiu a sentença recorrida, não constitui um regulamento de execução e por consequência, deve-se considerar revogado à data em que as taxas foram liquidadas.

Na sentença recorrida, concluiu-se pela procedência da impugnação com a seguinte fundamentação:

"*Está em causa nos presentes autos o pagamento da taxa anual prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 105º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, que foi calculada nos termos da alínea b) do n.º 2 do despacho n.º 1230/99, proferido pelo Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território em 31 de Dezembro de 1998 e publicado no Diário da República n.º 20 (II Série), de 25 de Janeiro.*

Trata-se, assim, da taxa devida pelo exercício da actividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações electrónicas, com periodicidade anual (cfr. artigo 105º, n.º 1, alínea b) da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro), e não sujeita a licença (cfr. alínea b) do n.º 2 do Despacho n.º 1230/99).

O Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, que veio regular o regime de acesso à actividade dos operadores de redes públicas de telecomunicações e dos serviços de telecomunicações de uso público em desenvolvimento da Lei n.º 91/97, de 1 de Agosto (Lei de Bases das Telecomunicações), e transpor para o direito interno as Directivas nºs 96/2/CE e 96/19/CE, ambas da Comissão, e 97/13/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, veio sujeitar ao pagamento de uma taxa anual o exercício da actividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações electrónicas, lendo-se no seu artigo 29º, sob a epígrafe "Taxas":

"1 - Estão sujeitos a taxa:

a) Os actos de registo e a emissão de licenças;

b) Os averbamentos aos registos e às licenças, em caso de alteração;

c) A substituição dos registos e das licenças, em caso de extravio;

d) A renovação das licenças.

2 - O exercício das actividades previstas no presente diploma por entidades registadas e licenciadas está sujeito ao pagamento de uma taxa anual.

3 - Os montantes das taxas referidas nos números anteriores são fixados por despacho do membro do Governo responsável pela área das comunicações em função dos custos associados às tarefas administrativas, técnicas, operacionais e de fiscalização correspondentes, constituindo receita do ICP".

O exercício das actividades reguladas pelo Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, entre as quais a actividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações electrónicas, encontrava-se, assim, sujeita ao pagamento de uma taxa anual, cujo montante era fixado por despacho do membro do Governo responsável pela área das comunicações em função dos custos associados às tarefas ad-

ministrativas, técnicas, operacionais e de fiscalização correspondentes, constituindo receita do ICP, conforme decorre dos nºs 2 e 3 do artigo 29º do referido diploma legal.

Assim, ao abrigo do artigo 29º, n.º 3 do referido Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro - que constitui o seu diploma habilitante, conforme expressamente referido no seu intróito - foi publicado no Diário da República n.º 20 (II Série), de 25 de Janeiro, o Despacho n.º 1230/99, proferido pelo Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território em 31 de Dezembro de 1998, definindo o montante das taxas a pagar.

Sucede que a Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro (Lei das Comunicações Electrónicas), no seu artigo 127º, n.º 1, alínea d), veio revogar expressamente a Lei n.º 91/97, de 1 de Agosto, e o Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, como resulta do seu artigo 127º.

Com relevância para a questão a apreciar, dispõe-se no artigo 105º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, sob a epígrafe "Taxas", o seguinte:

"1 - Estão sujeitos a taxa:

a) As declarações comprovativas dos direitos emitidas pela ARN nos termos do n.º 5 do artigo 21º;

b) O exercício da actividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações electrónicas, com periodicidade anual;

c) A atribuição de direitos de utilização de frequências;

d) A atribuição de direitos de utilização de números e a sua reserva;

e) A utilização de números;

f) A utilização de frequências.

2 - Os montantes das taxas referidas nas alíneas a) a e) do número anterior são fixados por despacho do membro do Governo responsável pela área das comunicações electrónicas, constituindo receita da ARN.

3 - A utilização de frequências, abrangida ou não por um direito de utilização, está sujeita às taxas fixadas nos termos do Decreto-Lei n.º 151- A/2000, de 20 de Julho.

4 - Os montantes das taxas referidas nas alíneas a) a d) do n.º 1 são determinados em função dos custos administrativos decorrentes da gestão, controlo e aplicação do regime de autorização geral, bem como dos direitos de utilização e das condições específicas referidas no artigo 28º, os quais podem incluir custos de cooperação internacional, harmonização e normalização, análise de mercados, vigilância do cumprimento e outros tipos de controlo do mercado, bem como trabalho de regulação que envolva a preparação e execução de legislação derivada e decisões administrativas, como decisões em matéria de acesso e interligação, devendo ser impostos às empresas de forma objectiva, transparente e proporcionada, que minimize os custos administrativos adicionais e os encargos conexos.

5 - A ARN deve publicar um relatório anual dos seus custos administrativos e do montante total resultante da cobrança das taxas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1, por forma a proceder aos devidos ajustamentos em função da diferença entre o montante total das taxas e os custos administrativos.

6 - As taxas referidas nas alíneas e) e f) do n.º 1 devem reflectir a necessidade de garantir a utilização óptima das frequências e dos números e devem ser objectivamente justificadas, transparentes, não discriminatórias e proporcionadas relativamente ao fim a que se destinam, devendo ainda ter em conta os objectivos de regulação fixados no artigo 5º."

A taxa objecto dos presentes autos foi cobrada ao abrigo do regime instituído pela citada Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, tratando-se, em concreto, da taxa a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 105º do referido diploma legal.

Nos termos do n.º 2 do artigo 105º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, o montante da taxa é fixado por despacho do membro do Governo responsável pela área das comunicações electrónicas.

No âmbito do regime jurídico previsto pelo Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, os montantes foram definidos, reitere-se, pelo Despacho n.º 1230/99.

Ora, a revogação do Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, com base no qual foram definidos os montantes das taxas previstos no Despacho n.º 1230/99, operou a revogação deste último.

Assim não seria caso tal despacho revestisse a natureza de regulamento complementar, ou de execução, e desde que não contrariasse a lei nova e que com ela se compatibilizasse. (neste sentido, cfr. Marcello Caetano, "Manual de Direito Administrativo", tomo I, Coimbra, 1973, p. 111, e Esteves de Oliveira, "Direito Administrativo", volume I, Coimbra, 1980, p. 149).

Julgamos, porém, que o apontado Despacho n.º 1230/99 não constitui um regulamento de execução, porquanto o referido Decreto-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro, e tal como sucede com a Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, não remeteu para acto normativo de execução a definição de matérias que tenha deixado em branco. Pelo contrário, o legislador definiu as situações relativamente às quais é exigido o pagamento da taxa, bem como os critérios que delimitam a fixação das taxas em causa, limitando-se ambos os diplomas legais a relegar para despacho ministerial a definição do montante a pagar, de acordo com os critérios que previamente definem.

No âmbito do regime jurídico da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, os montantes das taxas a aplicar vieram a ser definidos pela Portaria n.º 1473- B/2008, de 17 de Dezembro, pelo que, não sendo possível, pelas razões aduzidas, fazer apelo do despacho ministerial proferido ao abrigo de diploma entretanto revogado, à data em que foi praticado o acto ora impugnado não se encontrava previsto o montante da taxa aplicada, o que inquina tal acto do vício de violação de lei, por violação do princípio de legalidade, determinante da sua anulabilidade.

Concluímos, assim, face à argumentação desenvolvida, no sentido da procedência da presente impugnação judicial, o que se julgará seguidamente, com o prejuízo do conhecimento do sobrante vício invocado, relativo à alegada violação do princípio da proporcionalidade na definição do montante das taxas aplicadas, em ordem ao disposto no n.º 2 do artigo 660º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT.".

Como bem se percebe da leitura conjugada das alegações de recurso que nos foram dirigidas, com a argumentação expendida na sentença recorrida, não estão em questão as concretas normas e despachos que tratam da matéria respeitante às taxas em liquidação.

Enquanto que na sentença recorrida se entendeu que o Despacho n.º 1230/99 do Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território de 31/12/1998 (pub. no D.R., II série, de 25/01/1999), não deveria ser considerado um regulamento de execução ou complementar e, por isso, se deveria considerar revogado, por ter sido revogado o Dec.-Lei n.º 381-A/97, de 30 de Dezembro (resulta da sentença que se se considerasse tal despacho como um regulamento então já não se deveria considerar o mesmo revogado), ao abrigo do qual tal despacho havia sido editado, já a recorrente e o Ministério Público entendem precisamente o contrário, ou seja, tal despacho é efectivamente um regulamento de execução ou complementar, que não é incompatível com a Lei revogatória, Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, e nessa medida deveria ter-se considerado o mesmo em vigor, até que fosse editado um novo regulamento.

Tendo sido feita, na sentença recorrida, uma reprodução exaustiva das normas e despachos aplicáveis à situação concreta em apreciação dispensamo-nos, agora, de fazer nova reprodução, de tais preceitos legais e respectivo despacho, por razões de economia de meios, aproveitando-se o que ali se escreveu.

Já sabemos que o n.º 3 do artigo 29º do DL n.º 381-A/97, de 30/12 (entretanto revogado), atribuía competência ao Ministro do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, para fixar os montantes das taxas devidas pelos interessados, previstas nos números anteriores, nos seguintes termos: "Os montantes das taxas referidas nos números anteriores são fixados por despacho do membro do Governo responsável pela área das comunicações em função dos custos associados às tarefas administrativas, técnicas, operacionais e de fiscalização correspondentes, constituindo receita do ICP".

Também a nova Lei, revogatória daquele DL, - Lei n.º 5/2004, de 10/02 – no seu artigo 105º, n.º 2 estabelece que, os montantes das taxas referidas nas alíneas a) a e) do número anterior são fixados por despacho do membro do Governo responsável pela área das comunicações electrónicas, constituindo receita da ARN, mais esclarecendo no seu n.º 4 que, os montantes das taxas referidas nas alíneas a) a d) do n.º 1 são determinados em função dos custos administrativos decorrentes da gestão, controlo e aplicação do regime de autorização geral, bem como dos direitos de utilização e das condições específicas referidas no artigo 28º, os quais podem incluir custos de cooperação internacional, harmonização e normalização, análise de mercados, vigilância do cumprimento e outros tipos de controlo do mercado, bem como trabalho de regulação que envolva a preparação e execução de legislação derivada e decisões administrativas, como decisões em matéria de acesso e interligação, devendo ser impostos às empresas de forma objectiva, transparente e proporcionada, que minimize os custos administrativos adicionais e os encargos conexos.

Ou seja, ambos os regimes legais previam a competência do membro do Governo para fixar os montantes das taxas devidas pelos operadores cuja actividade era regulada pelos diplomas em análise, bem como, definiam, desde logo, os limites segundo as quais se deveria definir o concreto valor das taxas a pagar, ou seja, e resumidamente, tais valores seriam fixados por referência aos custos administrativos que a entidade com "supervisão" sobre a matéria tivesse que suportar.

Já vimos que, na sentença recorrida, entendeu-se que tal despacho do membro do Governo responsável não poderia ser qualificado como um regulamento de execução, porque o DL n.º 381-A/97, de 30/12, não remeteu para acto normativo de execução a definição de matérias que tenha deixado em branco.

Podemos desde já afastar a qualificação de tal despacho como se tratando de um regulamento autónomo ou independente porque não se trata de um regulamento elaborado por um órgão administrativo, no exercício da sua competência, para assegurar a realização das suas atribuições específicas, sem cuidar de desenvolver ou completar nenhuma lei em especial, cfr. *Vital Moreira, Administração Autónoma e Associações Públicas, pág. 187, nota 266*.

Como bem se surpreende da leitura das normas em análise, o Despacho em apreciação visou completar ou complementar o DL n.º 381-A/97, de modo a viabilizar a sua aplicação aos casos concretos.

Os regulamentos complementares ou de execução consubstanciam uma "…tarefa de pormenorização, de detalhe e de complemento do comando legislativo…são o desenvolvimento, operado por via administrativa, da previsão legislativa, tornando possível a aplicação do comando primário às situações concretas da vida – tornando, no fundo, possível a prática dos actos administrativos individuais e concretos que são seu natural corolário.

Os regulamentos complementares ou de execução podem, por sua vez, ser espontâneos ou devidos. No primeiro caso, a lei nada diz quanto à necessidade da sua complementarização: todavia, se a Administração o entender adequado e para tanto dispuser de competência, poderá editar um regulamento de execução. No segundo, é a própria lei que impõe à Administração a tarefa de desenvolver a previsão do comando legislativo.

Enfim, estes regulamentos complementares ou de execução são, tipicamente, regulamentos «*secundum legem*», sendo portanto ilegais se colidirem com a disciplina fixada na lei, de que não podem ser senão o aprofundamento.", cfr. *Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Vol. II, 2012, 2ª edição, págs. 185 e 186, ver também Mário Aroso de Almeida, Teoria Geral do direito Administrativo: temas nucleares, 2012, págs. 98 e 99*.

E a propósito da forma que podem revestir os regulamentos de execução, ensina-nos *Afonso Queiró, Lições de Direito Administrativo, Vol. I, 1976, pág. 471*, que, o que é corrente, no entanto, é a lei declarar que o Governo, através de tal ou tal Ministro ou de tal ou tal Secretário de Estado, resolverá as dúvidas suscitadas na aplicação dela ou integrará as suas lacunas, por meio de simples despacho, cfr. também, *Diogo Freitas do Amaral, op. cit., págs. 213 a 215 e Mário Aroso de Almeida, idem, pág. 97*.

No uso destes argumentos, e aplicando-os ao caso concreto, não podemos deixar de concluir que o fundamento da sentença recorrida não é válido, ou seja, ainda que se pudesse concluir, que não pode, que o referido DL não remeteu para acto normativo de execução a definição de matérias que tenha deixado em branco, mesmo assim, incumbiria à entidade com competência para o efeito -neste caso o membro do Governo responsável a quem foi expressamente deferida a competência-, editar normas e regras próprias de "detalhe" de modo a completar as normas do referido DL que, só por si, não eram aplicáveis aos casos concretos sem que houvesse outra estatuição que as completasse, por serem elas próprias insusceptíveis de aplicação às situações concretas da vida.

Assim sendo, não se vislumbra como não qualificar o Despacho em crise como se tratando de um regulamento de execução, integrador e concretizador das normas jurídicas constantes do DL n.º 381-A/97, tanto mais que este regulamento não teve como virtualidade a criação da própria taxa, mas apenas e tão só, a fixação do seu montante, segundo os critérios previamente estabelecidos por aquele DL.

Assente que temos a qualificação do Despacho n.º 1230/99 como um regulamento complementar ou de execução do DL n.º 381-A/97, há agora que saber se a revogação deste DL pela Lei n.º 5/2004, determina, necessária e automaticamente, a caducidade daquele Despacho n.º 1230/99.

Tem a doutrina, bem como a jurisprudência (entre outros o acórdão n.º 126/87, datado de 07/04/1987 do Tribunal Constitucional), entendido maioritariamente que os regulamentos de execução cessam a sua vigência por caducidade quando for revogada a lei que os mesmos se destinavam a executar, sem que a lei revogada seja substituída por outra.

Portanto, os "…regulamentos de execução devem considerar-se tacitamente revogados se for revogada ou substancialmente modificada a lei regulamentada. Se houver apenas incompatibilidade parcial entre a nova lei e o regulamento precedente, este sobreviverá na medida em que se harmonizar com ela – salvo se for outra a vontade expressa do legislador…", cfr. *Afonso Queiró, op. cit., pág. 483* e ainda no mesmo sentido, *Diogo Freitas do Amaral, op. cit., pág. 228 e J.M. Sérvulo Correia, Noções de Direito Administrativo, Vol. I, 1982, pág. 113*.

De forma mais marcante, refere *Marcello Caetano* a este propósito: "Também dessa dependência resulta que revogada ou substituída uma lei deveria automaticamente cessar a vigência dos seus regulamentos complementares. Isso, porém, nem sempre sucede. Entre a promulgação da lei e a sua regulamentação interpõe-se muitas vezes um prazo e durante o decurso dele não podem os serviços e os cidadãos ficar privados de meios processuais e outras providências regulamentares. Por isso é frequente a lei nova manter expressamente a vigência do regulamento da lei antiga em tudo quanto por ela não for contrariado; e pode suceder mesmo que a lei nova não possa entrar em vigor enquanto os seus preceitos não forem tornados exequíveis pelas novas disposições regulamentares. De modo que ao ser publicada uma lei que substitua uma outra antes regulamentada não pode, sem mais exame, concluir-se que cessou a vigência dos regulamentos, será necessário continuar a observá-los em tudo quanto não seja contrariado pela lei nova, ou em matérias não reguladas na lei nova por disposições que não sejam auto-aplicáveis ou auto-exequíveis, quer dizer, que careçam de regulamentação própria para se tornarem susceptíveis de observância e aplicação», cfr. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo, 1996, págs. 84 e 85*.

E esta *necessidade* de continuar a observar os regulamentos de execução em *tudo quanto não seja contrariado pela lei nova, ou em matérias não reguladas na lei nova por disposições que não sejam auto-aplicáveis ou auto-exequíveis, quer dizer, que careçam de regulamentação própria para se tor-*

narem susceptíveis de observância e aplicação, encontra a sua razão de ser *no princípio da eficiência administrativa*, portanto, de modo a *evitar o vazio normativo*, *cfr. J.C. Vieira de Andrade, Lições de Direito Administrativo, 2ª edição, 2011, pág. 124*.

Do exposto, resulta, sem margem para qualquer dúvida, que perante a lei nova, Lei n.º 5/2004, para se concluir pela não caducidade do anterior Despacho n.º 1230/99, teria que se aferir da sua compatibilidade com essa mesma Lei.

E, confrontados o teor do artigo 105º, n.º 1, alínea b) desta Lei n.º 5/2004, respeitante à taxa anual devida decorrente do exercício da actividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações electrónicas, com o teor do Despacho n.º 1230/99 e ainda com o teor do artigo 29º, n.º 2 do DL n.º 381-A/97, não se vê como se possa concluir pela incompatibilidade, antes se concluindo pela compatibilidade, do referido Despacho com a nova lei. Tanto a lei revogada como a lei revogatória preveem precisamente o mesmo tipo de taxa, devida pelo mesmo serviço e com a mesma regularidade.

Temos, assim, que concluir pela procedência do presente recurso e mais concluir que, assim não tendo decidido, enferma a sentença recorrida de erro de julgamento.

A sentença recorrida ao julgar a procedência desta questão deixou de conhecer, por a considerar prejudicada, a questão da alegada violação do princípio da proporcionalidade na definição do montante das taxas aplicadas.

Porque esta questão se reconduz a uma questão de facto, não se observando no probatório da sentença recorrida qualquer um dos factos adiantados pela recorrida na sua petição nos artigos 27º a 51º, não pode este Supremo Tribunal dela conhecer, pelo que, baixarão os autos ao Tribunal a quo para esse efeito.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

-conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida;

-julgar improcedente a questão agora apreciada;

-ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para que seja conhecida a questão que se julgou prejudicada.

Sem custas.

D.N.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Contra-ordenação. Nulidade da decisão que aplica coima. Dispensa da coima. Medida da coima. Limite mínimo.

Sumário:

I — O requisito da decisão administrativa de aplicação da coima constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT - descrição sumária dos factos — deve interpretar-se tendo presente o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada ao arguido, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima serão os factos constitutivos como tal tipificados na norma que pune como contra-ordenação fiscal a conduta do agente.

II — Para que se verifique a possibilidade de dispensa da coima o artº 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias impõe que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos: que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária (al. a); que esteja regularizada a falta cometida (al. b); que a falta revele um diminuto grau de culpa.

III — A exigência cumulativa de que esteja regularizada a falta cometida e que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária conduz à con-

clusão de que, para ocorrer dispensa, não basta a regularização da falta, sendo necessário que se esteja perante uma situação em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularização.
Assim, é condição da dispensa de coima que não tenha sido ocasionado prejuízo, não sendo relevante para preenchimento dessa condição o eventual ressarcimento do prejuízo provocado pela conduta que constitui contra-ordenação.

IV — Por força da Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro, aplicável ao caso subjudice, o artº 26º, n.º 3 do Regime Geral das Infracções Tributárias passou a ter a seguinte redacção: "o montante mínimo da coima é de € 30, excepto em caso de redução da coima em que é de €15".
A eliminação da expressão "se o contrário não resultar da lei", constante da anterior redacção, revela a opção clara do legislador em estabelecer também um regime vinculativo relativamente ao limite mínimo da coima que é assim abstractamente fixado em 30 €.

Processo n.º 1665/13-30.
Recorrente: A……, Lda.
Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Vem A……, Ldª, recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa proferida nos autos de recurso de contra-ordenação n.º 2900/12.6 BELRS, decisão essa que julgou parcialmente procedente o recurso por si interposto, nos termos do art. 80º do RGIT, da decisão proferida em nome e sob delegação do Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa que lhe havia aplicado duas coimas, cada uma pela prática das contra-ordenações previstas e puníveis, por referência ao disposto nos arts. 7º, 34º e 38º n.º 2, todos do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, respectivamente, no art. 117º n.º 1 e no art. 114º n.ºs 2 e 5 corpo e alínea c), ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias, em conjugação com os seus arts.24º e 26º n.º 4.

Termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

"*1. A decisão administrativa que aplicou a coima à Recorrente é nula nos termos do art. 63 n.º 1 c) do RGIT, conjugado com o art. 79º do mesmo diploma, porquanto não contém uma descrição sumária dos factos que lhe são imputáveis, violando o artigo 268, n.º 3 da CRP, o art. 77 da Lei Geral Tributária e o art. 123º do Código do Procedimento Administrativo.*

2. Os factos descritos na decisão administrativa por si só não constituem qualquer infracção.

3. Os factos descritos não correspondem às infracções resultantes das normas alegadamente violadas.

4. Ora, conforme declarou o Supremo Tribunal Administrativo (in www.dgsi.pt, Acórdão de 23/11/11, Processo n.º 0855/11) «O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima «descrição sumária dos factos» (artigo 79.º, n.º 1, alínea b), primeira parte, do RGIT) deve interpretar-se tendo presente o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada ao arguido, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima serão precisamente os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada».

5. Reconhece o Tribunal a quo que a acusação está «mal do ponto de vista formal», no entanto não conhece da nulidade como deveria nos termos acima expostos, violando os artigos supra referidos.

6. Ainda que se considerasse válida a decisão administrativa, o que não se concebe mas que se aduz por mera cautela e dever de patrocínio, atendendo aos factos descritos na decisão administrativa, o que estaria em causa apenas seria saber se o pagamento do imposto foi ou não realizado.

7. Ora, conforme resulta provado (cfr. ponto 9 da sentença) a Recorrente procedeu ao respectivo pagamento de IMI, pelo que, tendo a Recorrente procedido ao pagamento do imposto, não se verificam os factos de que vem acusada pelo que deverão os autos ser arquivados e absolvida a Arguida.

8. Ainda que se entenda que a Arguida vem acusada da prática da contra-ordenação prevista e punida no art. 114 n.º 4 do RGIT, o que não se concebe mas que se aduz por mera cautela e dever de patrocínio uma vez que os factos relativos a essa norma não vêm descritos na decisão administrativa, estão preenchidos os pressupostos da dispensa de pena previstos no n.º 1 do art. 32 do RGIT.

9. Não resulta provado que a prática da infracção tenha ocasionado prejuízo efectivo à receita tributária, resultando provado o grau diminuto de culpa (cfr. ponto 18 da sentença).

10. Devendo entender-se como regularização da falta o pagamento da prestação tributária, tal como tem entendido Supremo Tribunal Administrativo (in www.dgsi.pt, Acórdão de 07/07/10, Processo n.º 0356/10 e Acórdão de 03/04/13, Processo n.º 05/13) «A regularização da falta, quando está em causa a falta de cumprimento de uma prestação tributária, implica o seu pagamento, como resulta

do n.º 3 do art. 30º, em que se refere que a regularização da situação tributária se consubstancia no cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção».

11. Ainda que se admitisse que haveria lugar ao pagamento da coima, nos termos referidos na decisão, o que se admite por mero dever de patrocínio, sempre se dirá que nos termos do art. 26º do RGIT a coima máxima aplicável em caso de negligência é de €30.000,00 e a mínima é de € 30,00 ou € 15,00, em caso de redução da coima, sendo aplicável à Arguida a Lei 15/2001 de 05/07, porquanto conforme resulta do auto de notícia a alegada prática da infracção terá ocorrido em 06/06/11.

12. Sendo que, conforme resulta da sentença recorrida "nos termos do art. 182 n2 do Regime Geral da Contra-Ordenações e Coima, sob a remissão do art. 39 corpo e alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, temos que a moldura sancionatória prevista no art. 26º n.º 1 corpo e alínea b) de €30.000 é reduzida no seu máximo para metade, ou seja para €15.000".

13. Nos termos do n.º 1 do art. 27º do RGIT "Sem prejuízo dos limites máximos fixados no artigo anterior, a coima deverá ser graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contra-ordenação".

14. Atenta toda a factualidade demonstrada no caso dos autos (cfr. pontos 4 e 11 dos factos provados e as circunstâncias descritas na decisão administrativa), a coima aplicada à Recorrente no montante de €13.000, correspondente quase ao máximo legal afigura-se inadequada e desproporcional, por ser excessiva.

15. Conforme resulta da sentença, ainda que se entenda que a Recorrente praticou a infracção de que vem acusada, a sua conduta é negligente, não obteve qualquer benefício económico, a sua situação económica é baixa e corrigiu a sua conduta assim que teve meios financeiros para o fazer, não tendo quaisquer outros bens, nem meios financeiros para proceder ao pagamento da coima no valor aplicado, pelo que a ser aplicada à Recorrente uma coima esta deveria ser no montante do seu mínimo legal, isto é €15.

Nestes termos, e com o sempre mui douto suprimento de V. Exa., deverá:

Ser declarada nula a decisão de aplicação da coima nos termos do art. 63º n.º 1 c), conjugado com o art. 79º do RGIT, sem conceder

b) Ser concedido provimento ao presente recurso, e, em consequência, ser revogada a decisão recorrida, sem prescindir

c) Ser a Recorrente dispensada de coima, sem conceder

d) Ser aplicada a coima pelo seu valor mínimo.

Só assim se fazendo, JUSTIÇA

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmo. Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso quanto à arguida nulidade da decisão recorrida, propondo, no entanto, a alteração da medida da coima, considerando adequada e proporcional a fixação da coima correspondente a 1/3 do limite máximo aplicável, ou seja €5 000,00 (cinco mil euros)

II. Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir

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

«1. A arguida, ora Recorrente, A……., L.da, adquiriu pelo preço de €5.550.000, em 7 de Maio de 2008, um imóvel na Avenida ……, na cidade de Lisboa (e concelho do mesmo nome), inscrito na matriz predial da freguesia do ……, sob o art. 381º, destinado a serviços e habitação, tendo essa aquisição sido celebrada sob isenção de tributação da arguida em sede de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, porque destinava o bem a revenda.

2. A arguida fora constituída com a finalidade de levar a cabo a exploração do empreendimento que se traduziria na comercialização desse imóvel, não tendo outros, e tendo-o comprado com empréstimo pedido à banca, beneficiando para tanto do facto de se enquadrar num grupo mais vasto de outras sociedades.

3. Aquela isenção de tributação assentara na referida destinação final do bem que a arguida pretendia emprestar-lhe, em conjugação com o seu objeto social, mantendo-se pelo prazo de três anos.

4. Todavia, devido em grande medida à crise económica e financeira generalizada que se instalara e, nomeadamente, no mercado imobiliário e no mercado imobiliário português, mesmo o de Lisboa, designadamente no período, bem maior que três anos, que se seguiu àquela aquisição, a arguida acabou por não conseguir, no triénio subsequente à compra do prédio, levar a bom termo o empreendimento que se propusera realizar, o que só conseguiu concretizar em 8 de Março de 2012, vendendo-o a B……., Unipessoal, L..

5. Contudo, nem até 7 de Junho de 2011, nem ulteriormente, a arguida chegou a pedir à Administração Tributária, nomeadamente no Serviço de Finanças de Lisboa 2, a liquidação do Imposto de que ficara isentada, tal como referido nos pontos 1. e 3..

6. Verificando os factos e as circunstâncias temporais referidos nos pontos

1., 2., 4. [aqui, no que se refere à data da alienação] e 5., a Administração Tributária, por Funcionário em funções no Serviço de Finanças referido, levantou auto de notícia em 21 de Fevereiro de 2012, com suporte na omissão referida no ponto 5., o qual faz fls.3 dos autos.

7. Como até essa data o imposto não fora liquidado, a Administração Tributária procedeu então à sua liquidação oficiosa nessa data, liquidação n.º 3590442 [2012 40386], considerando o seu valor patrimonial coevo, €1.834.590,54, do que resultou uma dívida [imposto e juros compensatórios] de €371.028,90.

8. A arguida não satisfez aquela dívida no prazo que lhe foi assinalado, pelo que no mencionado Serviço de Finanças foi instaurada a sua execução coerciva, incluindo ainda a dos juros moratórios, a que coube o n.º 3336201201017500.

9. Só aquando da alienação do prédio, referida no ponto 4., é que o citado adquirente, com parte do preço que ia pagar pelo imóvel à arguida, e tal como acordara com ela, imediatamente antes da celebração dessa transmissão, emitiu um cheque à ordem do Instituto de Gestão do Crédito Público, entregando-o diretamente a funcionário da Administração Tributária ali presente para o efeito, e com a finalidade de pagar a mencionada dívida sob execução, incluindo os juros de mora e as custas desses autos, sendo que o pagamento viria a ser efetivado nessa mesma data.

10. Nessa mesma ocasião, pelo modo e nos termos descritos, também incluída no valor titulado pelo aludido meio de pagamento, foi igualmente efetivado o pagamento, em nome da arguida, de uma outra dívida sua, no montante global de €67.238,43 [incluindo juros de mora e demais acréscimos], a título não apurado, que lhe estava sendo exigida no processo executivo daquele Serviço de Finanças, com o n.º 3336201201017519, também proveniente de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis.

11. A arguida, sob a finalidade referida no ponto 2., não tinha outra atividade ou rendimentos relevantes, para além da concretização da operação da alienação do imóvel e, não sendo auxiliada pelas sociedades do seu grupo, para pagar a dívida de imposto referida no ponto 7., nem recorrendo à banca, aguardou, para o efeito, pela perceção do preço da venda do imóvel, como descrito nos pontos anteriores — bem como para pagar o empréstimo para a sua aquisição.

12. Pese embora o empreendimento que fora perspetivado e presidira à criação da arguida, como referido no ponto 2., não tivesse sido concretizado nos prazos e, possivelmente, nos termos que haviam sido previstos e estimados aquando da sua criação, devido em grande medida ao aludido no ponto 4., a arguida soubera ab initio quais as condições da isenção de tributação de que beneficiara, referida nos pontos 1. e 3., e que se não revendesse o bem no prazo aí referido, a sua compra estaria então sujeita àquela tributação.

13. Mais sabia a arguida que, no termo desse prazo, a lei lhe concedia um outro, de 30 dias, para pedir a liquidação dessa tributação à Administração Tributária, nomeadamente no citado Serviço de Finanças, e que a tanto estava também legalmente obrigada.

14. Contudo, a arguida não pediu que essa liquidação fosse levada a cabo, por ter não interesse em precipitar o prazo de pagamento do tributo, já que não tinha meios com que o fazer, enquanto não vendesse o prédio.

15. Ao atuar como descrito, a arguida sabia violar aquela obrigação legal a que se sabia adstrita, e que ao assim proceder incorria na prática de um ilícito de mera ordenação social tributária.

16. Na decisão administrativa a arguida foi condenada pela prática dos factos referidos no auto de notícia de fls. 3, por decisão de fls.12-13, como autora de duas contraordenações, mas a título de negligência.

17. Nessa decisão, depois de serem invocados os factos do auto de notícia, diz-se que se verificou que «o prédio adquirido com isenção de IMT nos termos do art. 7º do CIMT não foi revendido dentro do prazo de três anos pelo que caducou o direito à isenção logo a transmissão está sujeita a imposto, os quais se dão como provados. Identificação dos imóveis [sic] 110614 – U-381 [duas vezes]», e citam-se as normas também invocadas no auto de notícia, período de tributação como sendo o ano de 2011, a data da infração como sendo 6 de junho de 2011 e fixam-se duas coimas, uma por violação do disposto no art. 117º n.º 1 [€200], outra por violação do disposto no art. 1140 n.ºs 2 e 5 corpo e alínea c) [€30.000], e nos termos do art. 26º n.º 4, todos do Regime Geral das Infrações Tributárias.

18. Relativamente à sanção, a decisão contém a seguinte fundamentação: não ter havido atos de ocultação nem beneficio económico, ter sido acidental, e cometida por negligência simples, ter a arguida situação económica baixa e terem decorrido mais de seis meses desde a infracção [à data da decisão]; ainda, a decisão refere que a arguida não tinha a «obrigação de não cometer a infração».

2. São duas as questões objecto do presente recurso:

a) Saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento ao considerar não verificada a nulidade da decisão administrativa de aplicação da coima por violação do disposto nos arts. 63º, n.º 1, alínea c) e 79º do RGIT.

b) A medida da sanção aplicada, nomeadamente aferir da possibilidade da recorrente ser dispensada de coima, ou de lhe ser aplicada a coima pelo seu valor mínimo.

2.1 Da alegada nulidade da nulidade da decisão administrativa de aplicação da coima.

Entendeu a sentença recorrida que não se verifica a apontada nulidade da decisão administrativa considerando que «ainda *que mal do ponto de vista formal, não restam dúvidas de que a decisão administrativa tem na sua economia presentes factos do auto de notícia, que dá como provados, pelo que essa nulidade, prevista no art. 63º n.º 1 corpo e alínea d), por referência ao disposto no 79º n.º 1 corpo e alínea b), ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias, não verifica ([1]) e por isso se julga improcedente*»

Não conformada com tal decisão alega a recorrente que os *factos descritos na decisão administrativa por si só não constituem qualquer infracção e «não correspondem às infracções resultantes das normas alegadamente violadas» pelo que a mesma é nula por falta de preenchimento dos seus requisitos essenciais nos termos do artº 63º, n.º 1, a.l c) conjugado com o artº 79º do RGIT.*

A nosso ver não lhe assiste razão.

Vejamos.

De harmonia com o artº 63º n.º 1, alínea d) ([2]) do Regime Geral das Infracções Tributárias constitui nulidade insuprível do processo de contra-ordenação tributário a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas.

Por sua vez dispõe o art. 79 n.º 1 do Regime Geral das Infracções Tributárias que «A decisão que aplica a coima conterá:

a) a identificação do infractor e eventuais comparticipantes;

b) a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;

c) a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;

d) a indicação de que vigora o princípio da reformatio in pejus, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;

e) a indicação do destino das mercadorias apreendidas;

f) a condenação em custas.»

Como esclarecem Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos no seu Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, pag. 435 «os requisitos previstos neste artigo para a decisão condenatória do processo contra-ordenacional tributário visam assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão».

No que respeita à "descrição sumária dos factos", há que sublinhar que este requisito da decisão administrativa de aplicação da coima constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, deve interpretar-se tendo presente o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada à arguida, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima serão os factos constitutivos como tal tipificados na norma que pune como contra-ordenação fiscal a conduta do agente, ou na expressão acolhida pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada (cf. neste sentido, entre outros, os Acórdãos desta Secção proferidos nos recursos 855/11, de 23.11.2011, 241/09, de 29.04.2009, 540/09 de 16.09.2009, e 593/09, de 16.09.2009, todos in www.dgsi.pt).

No caso subjudice, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, resulta de fls. 12 que a decisão de fixação da coima contém, de forma sucinta mas explicita, uma descrição sumária dos factos imputados à arguida, nos seguintes termos: "(À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: CONSTATOU-SE QUE O PRÉDIO ADQUIRIDO COM ISENÇÃO DE IMT NOS TERMOS DO artº 7º DO CIMT NÃO FOI REVENDIDO DENTRO DO PRAZO DOS TRÊS ANOS PELO QUE CADUCOU O DIREITO À ISENÇÃO LOGO A TRANSMISSÃO ESTÁ SUJEITA A IMPOSTO" – seguindo-se a identificação do imóvel.

Indicam-se depois as normas legais infringidas e as normas que punem tais factos.

Para além disso, a decisão dá como provados os factos constantes do auto de notícia de fls. 3, que tinha o seguinte teor e que foi notificado à recorrente (fls. 5 e 6): *"O sujeito passivo indicado no quadro 1, adquiriu 07/05/2008, um imóvel que beneficiou de isenção de IMT, nos termos do artigo 7.º do Código respectivo, sito na freguesia de ……, concelho de Lisboa (Código de freguesia: ……), inscrito na matriz urbana sob o artigo 381, destinado a serviços e habitação, pelo valor € 5.550.000,00, conforme escritura lavrada no Cartório Notarial a cargo de C……, exarado de folhas (2) versos do livro de notas de escrituras diversos 11.*

Há que ter em conta para a liquidação do IMT o n.º 1 do art.º 12 e o n.º 2 do art.º 18º, ambos do CIMT, o valor patrimonial a data da liquidação. Actualmente é de € 1.834.590,54.

Constatou-se que o prédio adquirido com isenção de IMT, nos termos do artigo 7.º do CIMT, não foi revendido dentro do prazo dos três anos, pelo que caducou o direito à isenção, logo a transmissão está sujeita a imposto.

Deveria o sujeito passivo ter solicitado a liquidação do respectivo imposto, nos termos e prazos previstos no artigo 110, n.º 5 e artigo 34º do CIMT, o que não se verificou até à presente data, pese embora as diligências efectuadas".

Ora, como ficou sublinhado no Acórdão do STA de 6 de Maio de 2009, proferido no processo n.º 269/09, in www.dgsi.pt, sendo certo que «as exigências legais da fundamentação da decisão que aplica uma coima previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 79.º como requisitos dessa decisão têm como finalidade principal assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, corolário da imposição constitucional de que nos processos contra-ordenacionais seja assegurado o direito de defesa ao arguido [cfr. art. 32.º, n.º 10, da Constituição da República Portuguesa (CRP)], esta exigência deve considerar-se satisfeita quando as indicações contidas na decisão, embora sumárias, sejam seguramente suficientes para permitir ao arguido o exercício desses direitos, devendo ser aferida à face do direito constitucional a uma fundamentação expressa e acessível dos actos da Administração que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 3, da CRP), o que se reconduz a que a referida descrição deverá conter os elementos necessários para afastar quaisquer dúvidas fundadas do arguido sobre todos os pontos do acto que o afecta»

No caso subjudice é isso que sucede.

Pese embora os termos sucintos da decisão de aplicação da coima, é manifesto que a mesma contém uma descrição sumária dos factos de forma a possibilitar à arguida o exercício efectivo dos seus direitos de defesa, com perfeito conhecimento dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram, e em termos bastantes para que se considere como adequadamente cumprido o requisito a que alude a alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT (descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas).

Improcede, pois, nesta parte a alegação de recurso.

2.2. Da possibilidade de dispensa da coima.

No que concerne à medida da coima a recorrente alega, em primeiro lugar, que estão preenchidos os pressupostos da dispensa de pena previstos no n.º 1 do art. 32º do RGIT.

Assim defende que não resulta provado que a prática da infracção tenha ocasionado prejuízo efectivo à receita tributária, resultando provado o grau diminuto de culpa (cfr. ponto 18 da sentença).

Alega também que a regularização da falta não consiste na formalização de pedido e liquidação do tributo, como se entendeu na decisão recorrida, mas sim no pagamento da prestação tributária em falta, alegando ser essa a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

Conclui que, tendo pago o imposto bem como os juros de mora e as custas da execução fiscal deve considerar-se regularizada a falta cometida, pelo que poderá beneficiar da dispensa da coima.

Esta argumentação não deve, no entanto, obter provimento.

Para que se verifique a possibilidade de dispensa da coima o artº 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias impõe que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos: que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária (al. a); que esteja regularizada a falta cometida (al.b); que a falta revele um diminuto grau de culpa.

No caso subjudice, independentemente da regularização da falta cometida ou da ponderação do grau de culpa, falece, desde logo o primeiro dos referidos requisitos, ou seja que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária.

É que, como vem afirmando a doutrina e também a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo o conceito de prejuízo efectivo à receita tributária reporta-se a situações existentes antes da regularização da falta. Assim caberão neste conceito tão-somente as situações em que não esteja em causa a falta de pagamento da prestação tributária, mas sim a o incumprimento de outras obrigações por parte do sujeito passivo (v. g. violação do sujeito fiscal negligente constante do artigo 115º, falta ou atraso na apresentação de declarações do artigo 117º, falta de apresentação de livros de escrituração do artigo 122º, falta de nomeação de representantes do artigo 124.º e violação da obrigação de possuir conta bancária do artigo 129º). – cf. Regime Geral das Infracções Tributárias anotado de Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, 2ª ed., pag. 280, Infracções Tributarias, anotações ao Regime Geral de João Ricardo Catarino e Nuno Vitorino, 3ª edição, pag. 301 e Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 16.04.2008, recurso 44/08, de 07.07.2010, recurso 356/10 e de 03.04.2013, recurso 5/13, todos in www.dgsi.pt.

Ora, no caso vertente mostram os autos que a recorrente não efectuou o pagamento do imposto no prazo legal, nem no prazo que lhe foi assinalado pela Administração Tributária na sequência de liquidação oficiosa entretanto efectuada, só efectuando o pagamento no âmbito do processo de execução instaurado, pagando juros e custas relativas a esse procedimento.

Porém, pese embora o imposto tenha sido pago, com juros pelo atraso no pagamento, tal não significa que não tenha havido prejuízo efectivo para a receita tributária.

Na verdade, como ficou escrito no já citado acórdão 356/10 «a exigência cumulativa de que esteja regularizada a falta cometida e que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária conduz à conclusão de que, para ocorrer dispensa, não basta a regularização da falta, sendo

necessário que se esteja perante uma situação em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularização.

Assim, é condição da dispensa de coima que não tenha sido ocasionado prejuízo, não sendo relevante para preenchimento dessa condição o eventual ressarcimento do prejuízo provocado pela conduta que constitui contra-ordenação».

Daí que se conclua também que, no caso subjudice, a possibilidade de dispensa da coima está desde logo excluída pela circunstância de ter ocorrido prejuízo para a Fazenda Pública, antes da regularização.

Improcedem, também nesta parte, as alegações da recorrente.

2.3 Da medida da coima

Quanto à medida da coima alega a recorrente que atenta toda a factualidade demonstrada no caso dos autos, a coima que lhe foi aplicada – no montante de €13.000 – correspondente quase ao máximo legal se afigura inadequada e desproporcional, por ser excessiva.

Defende que, sendo a sua conduta negligente, não tendo obtido qualquer benefício económico, sendo a sua situação económica baixa e tendo corrigido a sua conduta assim que teve meios financeiros para o fazer, não tendo quaisquer outros bens, nem meios financeiros para proceder ao pagamento da coima no valor aplicado, lhe devia ter sido aplicada uma coima correspondente ao montante do seu mínimo legal, isto é €15.

Vejamos.

Mostram os autos que a recorrente foi condenada, na qualidade de pessoa colectiva, pela prática de uma contra-ordenação fiscal, imputável a título de negligência (falta de entrega da prestação tributária), punível nos termos conjugados dos arts.114º nºs 1, 2 e 5 alínea c) e 26º n.º 4 Regime Geral das Infracções Tributárias, com coima variável entre 20% e a totalidade do imposto em falta.

No caso concreto a sentença recorrida considerou que o montante da coima estaria compreendido entre o limite mínimo de € 30 e o limite máximo de € 30 000 (art. 26º nºs 1 alínea b) e 3º do Regime Geral das Infracções Tributárias, na redacção conferida pela Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro, aplicável em 2011).

Neste segmento, quanto à determinação dos limites máximos e mínimos da coima, andou bem a decisão recorrida.

Com efeito relativamente à infracção em causa, pela não entrega de imposto no montante de €371.028,90, face à previsão dos arts. 114º nºs 1, 2 e 5 alínea c) e 26º n.º 4 RGIT seria aplicável uma coima com o limite mínimo de 20% do imposto em falta, ou seja de €74.205,78, valor claramente superior ao limite máximo da moldura abstracta da coima (€ 30.000,00 - art. 26º nºs 1 alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias na redacção então aplicável).

No entanto, por força da Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro, aplicável ao caso subjudice, o artº 26º, n.º 3 do Regime Geral das Infracções Tributárias passou a ter a seguinte redacção: "o montante mínimo da coima é de € 30, excepto em caso de redução da coima em que é de €15".

A anterior redacção do preceito era a seguinte: "O valor mínimo da coima é de (euro) 150, se o contrário não resultar da lei."

A eliminação da expressão "se o contrario não resultar da lei" revela a opção clara do legislador em estabelecer também um regime vinculativo relativamente ao limite mínimo da coima que é assim abstractamente fixado em 30 €.

O limite mínimo das coimas previsto no n.º 3 do art. 26.º será, pois, aplicável nos casos previstos no art. 114.º do RGIT, em que o mínimo das coimas é igual ao valor da prestação em falta, no caso de contra-ordenação dolosa, e é de 20% desse valor se a contra-ordenação for por negligência e a infracção for cometida por pessoa colectiva ([3]).

No caso haverá ainda que ter em conta o disposto no artº 32º, n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias que dispõe que a coima pode ser especialmente atenuada se o infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo.

Por outro lado, de acordo com o n.º 3 do artº 18º do Regime Geral das Contra-Ordenações, aplicável subsidiariamente por força do disposto no artº 3º, alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias quando houver lugar à atenuação especial da punição por contra-ordenação, os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos para metade.

Ou seja, mediante atenuação especial da coima, os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos, no caso concreto, para €15 e €15 000 respectivamente.

A recorrente sustenta que a coima que lhe foi aplicada - no montante de €13.000 - correspondente quase ao máximo legal se afigura inadequada e desproporcional, por ser excessiva.

Entendemos que lhe assiste razão.

Com efeito a atenuação especial da coima aplicável fundou-se na regularização da situação tributária antes da decisão de aplicação da coima proferida em 6 Setembro 2012 no processo de contra-ordenação, consubstanciada no pagamento da prestação tributária devida em 8 Março 2012 (probatório nºs 4/9; art.32º n.º 2 RGIT)

Por outro lado, de entre os parâmetros legais para a determinação da medida da coima ponderados na decisão administrativa e acolhidos na sentença impugnada, ressaltam, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, com clara predominância, as circunstâncias atenuantes, nomeadamente, a inexistência de actos de ocultação, inexistência de benefício económico obtido pela infractora, comportamento negligente, e a situação económica e financeira desfavorável.

Sendo certo também que, como se deixou exarado no probatório (pontos 4 a 11) foi devido, em grande medida, à crise económica e financeira generalizada que se instalara no mercado imobiliário e no mercado imobiliário português, mesmo o de Lisboa, designadamente no período, bem maior que três anos, que se seguiu àquela aquisição, que a recorrente acabou por não conseguir, no triénio subsequente à compra do prédio, proceder revenda do imóvel, só a conseguindo concretizar em 8 de Março de 2012.

Assim sendo, considerando o grau de violação dos deveres impostos à recorrente, a sua situação económica e as circunstâncias atenuantes acima referidas, entende-se por mais adequada e proporcional a fixação da coima correspondente 1/5 do limite máximo aplicável, ou seja no montante de €3 000,00 (três mil euros) pelo que haverá que revogar, nesta parte, a decisão recorrida.

3-DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, condenando a recorrente no pagamento da coima de €3000,00 (três mil euros).

Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

([1]) Sic

([2]) E não alínea c), como, certamente por lapso, refere a recorrente.

([3]) Ver neste sentido Regime Geral das Infracções Tributárias anotado de Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, 4ª ed., pag. 295, Infracções Tributárias, anotações ao Regime Geral de João Ricardo Catarino e Nuno Vitorino, 3ª edição, pag. 258 e Paulo Marques, Infracções Tributárias, ed. da DGI, Vol. II, pag. 59.

Acórdão de 1 de Outubro de 2014.

Assunto:

Erro na forma de processo. Convolação. Impugnação. Nulidade de citação. Despacho de reversão.

Sumário:

Se o executado deduz em processo de impugnação, pedidos próprios do processo de oposição, cumulados com o pedido de nulidade da citação ocorrida no processo de execução fiscal, e estando ainda em tempo para formular tais pedidos, quer no processo de execução, quer junto do OEF, está o juiz impedido de ordenar a convolação, uma vez que não lhe incumbe decidir qual o meio de reacção que melhor defende os interesses das partes, escolhendo um deles, em detrimento do outro.

Recurso n.º 1908/13-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF do Porto) datada de 29 de Outubro de 2012, que julgou procedente a excepção de erro na forma de processo e consequentemente absolveu a ré Fazenda Pública, da instância, contra a qual havia intentado impugnação judicial no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1821200501137131, na qualidade de executado por reversão.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I — O presente recurso tem por objecto a sentença de fls…, proferida em **29-05-2013**, que julgou procedente a excepção de erro na forma do processo e, em consequência, determinou, a absolvição do Réu da instância.

II — Face à fundamentação apresentada pelo Tribunal recorrido, a qual não é idónea a lograr a convicção do **Impugnante**, ora **Recorrente**, o mesmo não se pode conformar com uma tal sentença, para tal apresentando, desde já, fundamentos destinados a coloca-la em crise.

III — Sustenta, *grosso modo*, o Tribunal *a quo* que o meio processual utilizado — vulgo "**processo de impugnação**" (cfr. Cap. II do CPPT) — pelo **Impugnante**, ora **Recorrente** é, nos termos da lei, **impróprio**, porquanto este, ao socorrer-se daquele tipo de processo, não terá invocado fundamentos próprios daquele meio processual.

IV — No entender do mesmo Tribunal, estar-se-á diante de uma situação de erro na forma do processo, previsto no **art. 199.º do CPC**, e que constitui **NULIDADE**, de conhecimento oficioso, nos termos do **art. 202.º** do mesmo diploma.

V — Perante o vício descortinado, sufraga, inclusive, aquele Tribunal, que no caso *sub judice* **a convolação do processo na forma adequada não é admissível**, entendimento que, visto não ter acolhimento expresso na lei, não merece o aplauso do **Recorrente**, nem deverá, em abono da boa administração da justiça, ser abraçado pelo Tribunal *ad quem* na decisão a proferir na sequência do presente recurso.

VI — Sumariamente, a decisão ora em crise "fundamenta" a inadmissibilidade/inviabilidade da convolação do processo na forma adequada segundo a lei, na mera **existência simultânea de fundamentos legais da oposição judicial assim como de fundamentos legais da reclamação de actos do órgão de execução fiscal.**

VII — **Nenhuma norma existe**, entre o acervo de diplomas aplicáveis ao processo judicial tributário, **que consagre uma tal "doutrina",** a qual, representará quando muito uma construção jurídica, que nunca poderá extrapolar o plano de *jure condendo* ou de *jure constituindo*, integrando, pois aquilo que se baptiza de direito a constituir, e nunca o direito já constituído.

VIII — No caso vertente, e face ao erro na forma de processo escrutinado, o Tribunal recorrido, salvo o devido respeito por distinta opinião, deveria ter convolado o processo de impugnação em processo de oposição, dando cumprimento ao vertido nos **arts. 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (LGT) e 98.º, n.º 4, do CPPT.**

IX — Deste modo, e atento os escolhos legais que regulamentam o instituto da **convolação na forma de processo adequado**, haverá que ter por presente, *ab initio*, que a convolação é, via de regra, uma obrigação do Tribunal que se vê confrontado com o erro na forma do processo.

X — E diz-se em regra porque existem limites ou excepções que condicionam ou impedem a convolação em determinadas situações.

XI — No entanto, esses limites ou excepções não resultam de construções doutrinais e/ou jurisprudenciais, que não tendo qualquer apoio na lei, furtariam a aplicação do instituto da convolação a determinadas situações, o que todavia, parece ser sugerido pelo Tribunal *a quo*, a fls. 06 da douta sentença recorrida, ao argumentar *tout court*, sem qualquer consideração das particularidades do caso concreto, com base em decisões jurisprudências, que sempre que os pedidos formulados não correspondam à mesma forma processual, a convolação não é admissível.

XII — Tais limitações podem emergir da aplicação, que no caso concreto, o denominado "**princípio da limitação dos actos**" se faça sentir.

XIII — Neste capítulo, é o próprio Tribunal *a quo*, que a fls. 05 da sentença recorrida, admite que tal princípio deve nortear a aferição da admissibilidade da convolação do processo na forma adequada segundo a lei, ao referir que:

"[...] não obstante o erro na forma do processo verificada, cumpre ainda determinar se, face aos elementos constantes dos autos, é possível a convolação, sendo certo que não se procederá a convolação sempre que esta represente um acto inútil, cuja prática a lei proíbe, como se infere do disposto no art. 137.º do CPC (cfr. Acórdão do STA de 15.09.2010, rec. 0234/10).

[...]" (itálico e sublinhado nossos).

XIV — O princípio da limitação dos actos pode ser reconduzido ao entendimento sufragado por alguns doutrinadores de que o julgamento da utilidade dos actos processuais contende com aplicação do pressuposto do **interesse processual** (ou interesse em agir) ao domínio dos actos processuais, concepção que encontra os seus defensores pioneiros, na reputada doutrina alemã, em **Jackob Wiesmann** (Haupttintervention und Streigenossenchaft ein beitrag zu den grundlehren des aktionen und processrechts, Duncker & Humblot, 1884, p. 85) e a **Adolf Schönke** (Das Rechtsschutzbedürfnis, Delmond, Frankfurt am Main/Berlin, 1950, pp. 13 segs.), sendo ainda advogada, na doutrina mexicana, por **Humberto Briseño Sierra** ("Excepciones Procesales", in *Revista de la Facultad de Derecho de México*, n.º 63-64, Julio-Deciembre, Año 1966, p. 692) e na literatura brasileira por **Donaldo Armelin,** (*Legitimidade para agir no Direito Processual Civil Brasileiro*, São Paulo, 1979, p. 57), **Cândido Rangel Dinamarco**

(*Instituições de Direito Processual Civil*, 4ª ed., Malheiros, São Paulo, p. 128) e **António do Passo Cabral** (Despolarização do Processo e zonas de interesse", in Revista da SJRJ, Rio de Janeiro, n.º 26, pp. 40 ss) e, entre nós, por **José João Baptista** (*Processo Civil I — Parte Geral e Processo Declarativo*, 8ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 168) e por **Sérgio Monteiro**, (*Interesse Processual nas Acções de Simples Apreciação — (Des)interesse no Pedido de Simples Apreciação quando é possível uma acção condenatória*, Dissertação do 2º Ciclo de Estudos em Direito, Área de Especialização em Ciências Jurídico-Processuais, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra sob a orientação de Miguel Mesquita, 2011, pp. 19 ss.).

XV — O Tribunal *a quo* apenas se poderia arrogar na "liberdade" de não convolar o processo, se o acto de convolação representasse uma inutilidade, situação em que a proibição da sua prática resulta da própria lei, o que implica que o julgamento da admissibilidade da convolação do processo de impugnação no processo de oposição reclame que seja previamente aferido se esse acto processual é útil ou inútil.

XVI — Face aos elementos constantes dos autos **não é sustentável a existência de qualquer inutilidade do acto processual de convolação** da impugnação judicial em oposição.

XVII — No caso vertente apenas existira inutilidade da convolação, e consequentemente violação do **art. 137.º do CPC, aplicável *ex vi* do art. 2.º, alínea e), do CPPT**, se individualmente os pedidos fossem susceptíveis de ser conhecidos, o que significaria que o próprio Tribunal se depararia face a um dilema processual de optar entre a **convolação da Impugnação na Oposição** e a **convolação da Impugnação na Reclamação**.

XVIII — O entendimento de que a convolação é inadmissível tem por pressuposto que existem pedidos que correspondem a formas de processo distintas (Oposição e Reclamação) e que esses pedidos são em sim mesmos pedidos úteis, sendo como tal o respectivo meritum causae cognoscível pelo Tribunal.

XIX — Tal não sucede no caso sub judice, porquanto os pedidos deduzidos na Impugnação Judicial, cujo meio processual adequado para ser efectuados é a **Reclamação** prevista nos **arts. 276.º e segs. do CPPT**, são eles mesmos pedidos inúteis, uma vez convolado o processo naquele meio processual.

XX — Desde logo, porque a **Reclamação seria extemporânea** por não ter sido observado o prazo de 10 dias previsto no **art. 277.º, n.º 1, do CPPT.**

XXI — Constatada esta situação, o Tribunal, ao convolar o processo em Reclamação, praticaria um acto inútil, violando a proibição consagrada no **art. 137.º do CPC**.

XXII — De contrário, a existir convolação em **Oposição**, esta seria **temporânea**, dado ter sido respeitado o prazo de 30 dias previsto no art. **203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.**

XIII — É, pois, inócuo para fundamentar uma inadmissibilidade de convolação sustentada pelo Tribunal recorrido, que o **Impugnante**, ora **Recorrente**, tenha deduzido vários pedidos que correspondem dois tipos distintos de processos judiciais (Oposição e Reclamação), quando um deles (Reclamação) não pode ser objecto de conhecimento por banda do Tribunal, por ser extemporâneo.

XIV — Aquilatada a **proibição de convolar o presente processo de Impugnação em processo de Reclamação**, emergente do **art. 137.º do CPC**, deixa de existir a situação conflituante pautada pela existência de dois tipos de processo considerados adequados em face da lei.

XXV — Sem prejuízo de determinados pedidos que contem com a ilegalidade dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal terem nos termos da lei, como processo adequado a **Reclamação**, não faz sentido, salvo o devido respeito, que, uma vez **inúteis**, porque **extemporâneos**, se considerem esses pedidos, que inclusive não vão alguma vez suscitar uma pronúncia judicial quanto ao respectivo mérito, sejam habilmente usados como argumento impeditivo da convolação do processo em Oposição.

XXVI — Se o **princípio da limitação dos actos** funciona, em alguns processos, como um instrumento para impedir a convolação em qualquer meio processual, o mesmo deve, por maioria de razão, ser chamado a impedir a convolação em apenas um tipo de processo considerado adequado a algum(ns) pedido(s) aí deduzidos, mesmo que existam outros meios considerados adequados a algum ou alguns dos pedidos formulados no processo.

XXVII — Considerar os pedidos inúteis cujo processo adequado é o processo de Reclamação para o efeito de conflituando com pedido a que cabe processo de Oposição, impedir a convolação é de per si mesmo praticar violar o **art. 137.º do CPC**, valorando pedidos que nenhuma utilidade têm no presente processo, dado não poderem ser objecto de cognição por parte do Tribunal.

TERMOS EM QUE,

a) Deve ser dado provimento ao presente Recurso, nos termos e com os fundamentos supra expostos, revogando-se a douta Sentença recorrida, e em consequência procedendo-se à convolação do processo de impugnação judicial em processo de oposição, dando cumprimento ao vertido nos **arts. 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (LGT) e 98.º, n.º 4, do CPPT**, com todos os devidos, e legais efeitos.

CASO ASSIM SE NÃO ENTENDA, O QUE POR MERA CAUTELA, EM DIREITO SEMPRE É DE ADMITIR

b) Estar-se-ão a interpretar os **arts. 97º, n.º 3, LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT**, em contrariedade ao disposto no **art. 20.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP), ao art. 6.º, n.º 1, da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH)** e ao **art. 3º, n.º 1, da LGT.**

c) O **Réu** requereu aos competentes serviços do Instituto de Solidariedade e Segurança Social, apoio judiciário na modalidade de:

- Dispensa total do pagamento de Taxa de Justiça e demais encargos com o processo motivo pelo qual, não junta com o presente Recurso, o documento comprovativo do pagamento de taxa de justiça devida pela interposição do mesmo, por dela estar isento.

d) O **Recorrente REQUER** seja admitido a praticar o presente ato processual no 2º dia após o termo do prazo, nos termos do artigo **145º, n.º 5, alínea b) do CPC (actual art. 139º, n.º 5, alínea b) da Lei 41/2013, de 26 de Junho),** juntando, para o efeito o (s) documento (s) comprovativo (s) do pagamento da respectiva multa.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso devendo o processo baixar à 1ª instância de forma a ser apurada matéria de facto pertinente com vista a aferir dos requisitos de admissibilidade da convolação do processo para alguma das formas a que se adeqúe, designadamente o da oposição.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A matéria de facto com interesse para o conhecimento do presente recurso cinge-se ao teor da sentença recorrida, que é o seguinte:

"*Do meio próprio*

Sendo certo que a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo, nos termos dos artigos 95º e 97º, n.º 2º da Lei Geral Tributária (LGT), recai sobre os interessados o ónus de delimitar o meio processual de que pretendam lançar mão com vista à tutela judicial à sua pretensão, de acordo com a factualidade em que a faça assentar.

Nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 97º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) o processo judicial tributário compreende "A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação".

Por sua vez a alínea o) do mesmo normativo legal estatui que o processo judicial tributário compreende a "oposição, os embargos de terceiro e outros incidentes e a verificação e a graduação de créditos'

O erro na forma de processo, previsto no artigo 199.º do CPC, traduz-se em ter o autor usado de forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão, aferindo-se o acerto ou o erro na forma de processo através do pedido formulado, buscando-se no articulado inicial os elementos que permitam avaliar da adequação do meio processual utilizado ao efeito pretendido, consagrando-se assim o princípio da adequação formal (cfr. artigo 265º-A do CPC).

Na verdade, o direito à tutela jurisdicional efectiva, garantido como direito fundamental nos artigos 20º e 268º, nºs 4 e 5 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e concretizado no artigo 2º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), não só garante um meio que permite o acesso à justiça administrativa como também pressupõe uma "pretensão regularmente deduzida em juízo", ou seja, que a lei discipline a forma pela qual se processa esse acesso.

Com efeito e face a essa correspondência entre direito e a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, haverá apenas um determinado meio processual que, em cada caso, pode ser utilizado para obter a tutela judicial.

O erro na forma de processo, previsto no artigo 199º do Código de Processo Civil (CPC), constitui nulidade, de conhecimento oficioso nos termos do artigo 202º do CPC.

Os fundamentos que subjazem à impugnação judicial encontram-se elencados no artigo 99º do CPPT, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais.

A impugnação judicial, revela-se assim o meio próprio para obter a anulação de actos praticados pela administração tributária, ou a declaração da sua nulidade ou inexistência.

Ora, conforme evola da causa de pedir e do pedido formulado, conforme o sumariamente supra exposto, o Impugnante não ataca nenhuma das liquidações que deram origem à execução, não põe em causa a validade ou a ilegalidade daquelas, atacando sim o procedimento de reversão, por sustentar a incompetência do Serviço de Finanças de Matosinhos, assim como a preterição de formalidades legais.

A oposição à execução fiscal por seu turno, é o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, como a incompetência ou a preterição de formalidades legais.

Neste sentido tem seguido a Jurisprudência, inter allios, acórdão STA de 28.10.2009, rec. 0578/09 e de 6.06.2012, rec. 023/12.

No entanto, o Impugnante também vem invocar a nulidade da citação, decorrente de indeferimento de requerimento apresentado ao órgão de execução fiscal.

Ora, como têm vindo a decidir os Tribunais Superiores, este fundamento também não serve o propósito de intentar impugnação judicial, nem constitui fundamento de oposição à execução fiscal, sendo o requerimento ao órgão de execução fiscal o meio próprio para apresentar tal fundamento, "só havendo possibilidade de solicitar a intervenção do tribunal, através de uma reclamação nos termos do artº 276.", se for indeferido o respectivo requerimento»." — cfr. Acórdão do Pleno do STA de 28/2/04, no recurso n.º 0803/04 e Aresto do STA de 16-05-2012, rec. 0123/12.

Deste modo, impõe-se concluir que o processo de oposição judicial e a reclamação de acto do órgão de execução fiscal mostram-se como os processos próprios para apreciar os fundamentos invocados pelo impugnante, pelo que incorreu o mesmo em erro na forma de processo.

Assim, não obstante o erro na forma do processo verificada, cumpre ainda determinar se, face aos elementos constantes dos autos, é possível a convolação, sendo certo que não se procederá a convolação sempre que esta represente um acto inútil, cuja prática a lei proíbe, como se infere do disposto no artigo 137º do CPC (cfr. Acórdão do STA de 15.09.2010, rec. 0234/10).

Isto é, a convolação só é admissível desde que não seja manifesta a sua improcedência ou extemporaneidade, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito, neste sentido, vide, acórdão do STA de 4.06.2008, rec. 076/08 e Acórdão STA 3.06.2009, rec. 142/09.

Consoante se sumariou no Acórdão do TCAS de 15.05.2012, Proc. 04888/11 "O dever de determinar a convolação processual, sempre que possível prende-se com o princípio "pro actione' no sentido de promover a celeridade processual sempre que não existam obstáculos que a impeçam (cfr. art. 97º da LGT), sendo que tem sido entendido que constituem obstáculos a essa mesma convolação, a inadequação do pedido formulado e a intempestividade, por referência à forma processual correcta, ou seja, em regra a convolação é obrigatória para o Tribunal que constata o erro na forma do processo ou perante o qual é arguido mas para que se opere não podem ter já decorrido os prazos para propositura da acção que é a própria, matéria que obsta à referida convolação".

Ora, vindo invocados simultaneamente nos presentes autos fundamentos de oposição, assim como de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, a convolação não se mostra viável, porquanto os pedidos formulados não correspondem à mesma forma processual — cfr. decidiu o STA em Aresto de 30-04-2013, rec. 01292/12.

Nestes termos, há que concluir ter ocorrido erro na forma de processo e, não podendo os autos serem aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinado na lei, conforme previsto no artigo 97º n.º 3 da LGT, não se determina a sua convolação, estando-se perante uma situação de nulidade de todo o processo, que acarreta a absolvição da instância do Réu.".

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada no presente recurso passa por saber se o julgador *ao quo* incorreu em erro de julgamento ao ter concluído pela impossibilidade de convolação dos presentes autos na forma de processo de oposição.

Na sentença recorrida decidiu-se que tal convolação não era possível porque, foram formulados, nestes autos de impugnação, pedidos próprios do processo de oposição e pedidos próprios do processo de reclamação de acto do órgão de execução fiscal.

Discorda o recorrente, alegando que apesar de ser verdade o que o Tribunal refere, ainda assim, o mesmo não estava impedido de proceder à convolação. Na verdade, estando já ultrapassado o prazo legal para a dedução de qualquer RAOEF relativamente aos actos praticados na execução e aqui postos em crise, não haveria que proceder a qualquer convolação no tocante aos pedidos referentes a esses actos, uma vez que se trataria de uma inutilidade. E assim, restando apenas os pedidos próprios do processo de oposição impunha-se a convolação recusada pelo Tribunal.

Da leitura conjugada do teor da sentença recorrida e das conclusões apresentadas pelo recorrente, podemos concluir que se verificam os seguintes pressupostos:

-o recorrente intentou um processo judicial o qual designou por impugnação, fazendo expressamente referência às normas processuais que regulam tal tipo de processo, arts. 99º e 102º do CPPT;

-neste processo formulou pedidos próprios do processo de oposição à execução fiscal e arguiu, ainda, e entre outros, a nulidade da citação, pedidos formulados em d) e e).

Das alegações apresentadas pelo recorrente, o mesmo aceita que se verifica o erro na forma de processo identificado na sentença recorrida, uma vez que, apesar de ter lançado mão da impugnação judicial, não atacou o acto tributário de liquidação do imposto, ou outros, cuja legalidade deva ser discutida neste tipo de processo.

Ou seja, no presente processo verifica-se um "duplo" erro na forma de processo: se por um lado, a forma processual escolhida não é idónea à discussão de qualquer um dos pedidos por si formulados, por outro, os próprios pedidos formulados correspondem, por sua vez, a formas de processos distintas entre si, não podendo ser cumulados.

Como bem se percebe da sentença recorrida, individualizaram-se os pedidos formulados pelo recorrente relativamente às formas processuais que se entenderam adequadas - *A oposição à execução fiscal por seu turno, é o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, como a incompetência ou a preterição de formalidades legais* – pedidos formulados sob as alíneas a), b), c) e f) e - *No entanto, o Impugnante também vem invocar a nulidade da citação, decorrente de indeferimento de requerimento apresentado ao órgão de execução fiscal.*

Ora, como têm vindo a decidir os Tribunais Superiores, este fundamento também não serve o propósito de intentar impugnação judicial, nem constitui fundamento de oposição à execução fiscal, sendo o requerimento ao órgão de execução fiscal o meio próprio para apresentar tal fundamento...- pedidos formulados sob as alíneas d) e e).

Se não restam quaisquer dúvidas que os pedidos primeiramente referidos se tratam de pedidos próprios do processo de oposição, cfr. art. 204º do CPPT, já os pedidos formulados em d) e e) tratam-se de pedidos que devem ser dirigidos e invocados perante o órgão de execução fiscal nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 191.º do Código de Processo Civil (novo), que corresponde ao art. 198.º na anterior versão, com possibilidade de reclamação para o tribunal tributário de eventual decisão desfavorável, nos termos do dispostos no art. 276.º do CPPT, que possa recair sobre essa invocação, cfr. por todos o recente acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 07/05/2014, recurso n.º 0198/14.

Ou seja, no caso concreto, não haveria que optar entre o processo de oposição e o processo de reclamação, mas entre o processo de oposição e a invocação da nulidade da citação no próprio processo de execução fiscal, posto que não há notícia de que tal tenha acontecido por iniciativa do recorrente previamente à instauração da presente impugnação.

E assim sendo, o prazo para a dedução da oposição e o prazo para a invocação da nulidade da citação, junto do órgão de execução fiscal, são idênticos e correm em simultâneo (dispõe o art. 191º, n.º 2 do CPC que, o prazo para a arguição da nulidade é o que tiver sido indicado para a contestação), ou seja, não se pode afirmar, tal como o faz o recorrente, que à data da instauração da impugnação já se havia completado o prazo para a arguição da nulidade de citação.

E não se tendo completado tal prazo, no pressuposto de que os pedidos próprios da oposição ainda estariam em tempo, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal datado de 25/09/2013, recurso n.º 01384/13, não incumbia ao juiz ordenar a convolação da presente impugnação em qualquer uma daquelas formas de reacção contra os actos desfavoráveis praticados no processo de execução, precisamente porque não lhe incumbe fazer opções, substituindo-se às partes; de facto, não cabe ao juiz decidir qual o meio de reacção que melhor defende os interesses das partes, escolhendo um deles, em detrimento do outro.

E nesta medida, estava o juiz *a quo* impedido de proceder à convolação a que se referem os arts. 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT.

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, ainda que com fundamentos parcialmente diferentes.

Custas pelo recorrente, tendo-se em conta o benefício do apoio judiciário concedido.

D.N.

Lisboa, 1 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Ascensão Lopes — Dulce Neto.*

Acórdão de 08 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxa de exibição de publicidade. Estrada nacional. Liquidação. Competência.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17/8, a Estradas de Portugal, S.A., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, sendo que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 2º da mesma referida Lei.

Processo n.º 82/14-30.
Recorrente: EP – Estradas de Portugal, SA.
Recorrido: Petróleos de Portugal – Petrogal, SA.
Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. Aragão Seia.

Acordam, na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

EP – Estradas de Portugal, S.A. veio recorrer da douta sentença do Tribunal Administrativo do Porto proferido em 21 de outubro de 2013 (cfr.341-360) por oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 25 de junho de 2009 – Processo n.º 244/09.

Admitido o recurso por despacho de fls. 366-367, foram as partes notificadas para apresentarem as alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, no prazo previsto no nº2, do artigo 282.º CPPT.

A recorrente apresentou a fls. 371-386 dos autos, as alegações de recurso, formulando as conclusões seguintes:

1) Vem o presente recurso apresentado com fundamento na oposição entre a sentença recorrida de 28/10/2013, com o anteriormente decidido pelo STA, nos Acórdãos fundamento de 25/06/2009, proferidos nos processos n.º 0243/09 e 0244/09 e processo n.º 0140/11, de 08/06/2011, disponíveis em www.dgsi.pt, acórdãos em questão, que, tendo por base a mesma matéria de direito, decidiram em sentido oposto.

2) A presente decisão, foi proferida com fundamento no Acórdão do STA 232/2013 de 26/06 (ainda não transitado em julgado, e objeto de Recurso pela EP, SA), e que entendeu que a Lei n.º 97/88, de 17 de agosto, apesar de ser norma geral relativamente ao regime especial de proteção às estradas nacionais (cfr: artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71), revogou parte daquele regime, contrariando, assim, solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito perfilhada nos Acórdãos proferidos pelo STA nos processos n.º 0243/09, datado de 25/06/2009, e 0244/09, datado de 25/06/2009

3) Em ambos os arestos, o recorrido e os fundamento está em causa a apreciação da competência da EP para liquidar taxas pela autorização ou licença para afixação ou inscrição de mensagens publicitárias, nos termos do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, razão pela qual se verifica a identidade de situações de facto.

4) Acresce que em ambas as situações, tidas em consideração quer na sentença recorrida quer nos Acórdãos fundamento, está em causa a legitimidade da EP na cobrança de taxas de licença para implantação de tabuletas ou objetos de publicidade na denominada zona de proteção à estrada.

5) No que se refere à questão de direito, que é Idêntica em ambos os doutos Decisão e Acórdãos, recorrida e fundamento, e que se prende com a legitimidade da EP em cobrar as taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitário, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88.

6) Concretamente, importa saber se a EP depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, tem competência para a liquidação de taxas de publicidade, nos termos da alínea j), do n.º 1, do artigo 15º, do Decreto-lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, atualizado pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

7) Na sentença recorrida conclui-se que "… depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitária, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, nº2, da Lei nº97/88."

8) Enquanto que, nos acórdãos fundamento, decidiu que "Ora, a entidade exequente, IEP-lnstituto de Estradas de Portugal, tem competência atribuída por lei, nos sobreditos termos, para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade». Tanto basta para concluir — e ao contrário do que defende a ora recorrente — que é legal «a cobrança da taxa referida»."

9) De acordo com a interpretação vertida nestes dois acórdãos o legislador, não pretendeu, com a publicação do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de julho e posteriormente a Lei n.º 97/88, de 17 de agosto, revogar as disposições do Decreto-Lei n.º 13/71, que atribuem à EP a competência para o licenciamento da publicidade à margem das estradas sob sua jurisdição.

10) Para que exista oposição é, necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que se verifica.

11) As decisões em confronto, quanto à mesma questão de direito, divergem na sua interpretação do direito, pelo que estão em oposição.

12) Da legislação de proteção às estradas nacionais referente à afixação de publicidade à margem das estradas nacionais, o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, tem natureza especial, não tendo sido revogado pela Lei 97/88, de 17 de agosto.

13) A zona de proteção às estradas não foi afetada por aquela legislação, sendo, por isso, permitido à Recorrente aplicar e fazer aplicar o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto à afixação de publicidade (artigo 3.º, alínea b), artigo 10.º n.º 1, alínea b), ambos do Decreto-Lei n.º 13/71),

14) O conceito de parecer a emitir por parte da JAE, a quem sucedeu a Recorrente, terá de ser interpretado de modo ajustado ao restante sistema jurídico vigente, passando a corresponder à "aprovação ou licença" prevista no artigo 10.º n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71 ou à "autorização ou licença", na designação constante do artigo 15.º, N.W. 1, alínea 1) do mesmo diploma.

15) Permissão esta, que supõe a verificação de que a estrada ou a perfeita visibilidade do trânsito não são afetadas ou de que não é necessário impor quaisquer outras condições que, por circunstâncias especiais, se torne necessário estabelecer (artigo 12.º, nºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 13/71).

16) Quando a Lei n.º 97/88 (e bem assim o anterior Decreto-lei n.º 637/76) faz depender o licenciamento municipal do parecer prévio da EP, quer com Isso dizer que a Câmara Municipal não poderá licenciar a publicidade sem que para o efeito exista por parte da EP a permissão para o efeito (quando a estrada se encontra sob jurisdição desta), mas já o contrário pode suceder, isto é, a EP pode licenciar a afixação da publicidade, nos termos do Decreto-Lei n.º 13/71, sem qualquer pronúncia por parte da CM.

17) Assim, e em matéria de publicidade, coexistem duas jurisdições nas estradas sob jurisdição da EP: a da JAE, por força do DL 13/71, e a das autarquias em virtude da Lei n.º 97/88 de 17 de agosto, sendo que na hipótese da publicidade afixada para além da zona de proteção às estradas (cfr: artigo 3)', alínea b) e artigo 10.º, n.º 1, alínea b), ambos do DL 13/71) e sob jurisdição camarária será ainda devido a emissão de parecer da JAE, caso aquela seja percetível da primeira.

18) Esta é, em traços genéricos, a posição defendida pela Recorrente e sufragada naqueles dois acórdãos fundamento.

19) É manifesta, pois, a oposição de julgados, cuja apreciação e decisão, para melhor aplicação do direito, se impõe.

20) Verificando-se, assim, os fundamentos do recurso de oposição de julgados, ou seja, identidade substancial das situações fácticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, o presente recurso deve prosseguir os seus trâmites.

21) Da legislação de proteção às estradas nacionais referente à afixação de publicidade à margem das estradas nacionais, o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, tem natureza especial, não tendo sido revogado pela Lei 97/88, de 17 de agosto, não se pronunciando o acórdão recorrido quanto à questão da revogabilidade, ou não, do DL 13/71.

22) A zona de proteção às estradas não foi afetada por aquela legislação, sendo, por isso, permitido à Recorrente aplicar e fazer aplicar o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto à afixação de publicidade (artigo 3.º, alínea b), artigo 10.3 n? 1, alínea b), ambos do Decreto-Lei n.º 13/71).

23) O conceito de parecer a emitir por parte da JAE, a quem sucedeu a Recorrente, terá de ser interpretado de modo ajustado ao restante sistema jurídico vigente, passando a corresponder à "aprovação ou licença" prevista no artigo 10.º, nº. 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71 ou à "autorização ou licença" na designação constante do artigo 15.º, n.º 1, alínea j), do mesmo diploma.

24) Permissão esta, que supõe a verificação de que a estrada ou a perfeita visibilidade do trânsito não são afetadas ou de que não é necessário impor quaisquer outras condições que, por circunstâncias especiais, se torne necessário estabelecer (artigo 12.º, nºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 13/71).

25) Acresce que, o facto do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, ter atualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela EP, traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei n.º 13/71.

26) Ora, devendo o intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais acenadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não pode deixar se ser considerado o facto de que, 16 anos após a alegada derrogação da competência da EP, defendida no acórdão recorrido, o legislador procedeu à atualização, expressa e inequívoca, da taxa devida pela autorização ou licença da publicidade concedida pela EP.

27) Existem dois regimes de licenciamento da publicidade que se complementam, atendendo, aliás, às competências e responsabilidades próprias de cada uma das entidades envolvidas.

Nestes termos e nos melhores de direito deverá o presente recurso prosseguir os seus termos, julgando-se verificada a invocada oposições de acórdãos, com as legais consequências.

Só assim se decidindo será cumprido o direito e feita JUSTIÇA.

Contra alegou a entidade recorrida Petróleos de Portugal – Petrogal, S.A., concluindo que:

a) Com efeito, a douta sentença recorrida decidiu correctamente que a Lei no 97/88 teria revogado o artigo 10º, n.º 1, alínea b) do Decreto-Lei n.º 13/71 e que a Recorrente não tem competência para o licenciamento de aposição de tabuletas ou objectos de publicidade e para a cobrança das respectivas taxas.

b) A disciplina legal relativa ao licenciamento de publicidade deve ser interpretada e aplicada a partir da evolução legislativa relevante nestas matérias, o que implica a análise das normas constantes do Decreto-lei n.º 13/71, do Decreto-Lei n.º 637/76, da Lei n.º 97/88, do Decreto-lei n.º 105/98 e do Decreto-lei nº25/2004, nos quadro de princípio das regras previstas no artigo 9º, n.º 1 e 2 do C. Civ..

c) Como foi decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo no douto Acórdão de 26 de Junho de 2013, proferido pela 2ª Secção no processo n.º 0232/13 acima citado, a manutenção de dois regimes de licenciamento de publicidade - um da competência da Entidade Recorrida e outro da competência das câmaras municipais - levaria ao «absurdo», podendo inclusive originar uma situação de duplicação colecta.

d) Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 637/76 de 29 de Julho, o licenciamento da publicidade passou a ser da exclusiva competência das câmaras municipais, nos termos do seu artigo 3º, nº1, tendo sido intenção expressa do legislador, como consta da sua nota preambular, derrogar as referidas normas relativas ao licenciamento de publicidade previstas no Decreto-Lei n.º 13/71, sendo este um dos diplomas ali referenciados neste âmbito de modificação de atribuições e competências.

e) A competência das câmaras municipais mantém-se por força da entrada em vigor da Lei n.º 97/88 como inequivocamente resulta dos seus artigos 1º e 2º, e como se diz no douto Acórdão dá 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Junho de 2013, acima abundantemente citado.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

1.Pressupostos para o conhecimento do recurso

Os requisitos para o conhecimento do mérito do recurso das decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados (art.280º nº5 CPPT) são idênticos aos requisitos globais para o conhecimento dos recursos interpostos com fundamento em oposição de acórdãos (art.284º nº1 CPPT; cf. desenvolvimento em Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p422 anotação 11 alínea c) ao art.280º CPPT e p466 anotação 5 ao art.284º CPPT).

São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos:

- identidade da questão fundamental de direito

-ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica

-identidade de situações fácticas

-antagonismo de soluções jurídicas

(art.284º CPPT;art.27º nº1 alínea b) ETAF vigente;art.152º nº1 al.a) CPTA)

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19532; 18.05.2005 processo nº276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6' edição 2011 Volume IV p.475809;acórdão STJ 26041995 processo nº87 156)

A oposição e soluções jurídicas exige ainda pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (acórdãos STA Pleno SCT 6.05.2009 processo n.º 617/08,26.09.2007 processo n.º 452/07;acórdãos STA SCT 28.01.2009 processo n.º 981/07); 22.10.2008 processo nº224/08)

2.Apreciação do caso concreto

A. Questão fundamental de direito

A questão fundamental de direito submetida ao veredicto do tribunal de recurso enuncia-se nos seguintes termos: competência da EP-Estradas de Portugal,SA para a liquidação de taxas por afixação ou instalação de publicidade exterior na zona de protecção das estradas nacionais, após o início da vigência da Lei n.º 97/88,17 agosto

Verifica-se antagonismo de soluções jurídicas, num quadro de ausência de alteração da regulamentação jurídica e de factualidade substancialmente idêntica

A sentença recorrida aderiu sem reserva à doutrina do acórdão STA-SCT 26 junho 2013 processo n.º 232/13 (do qual transcreveu extenso excerto),o qual se pronunciou explicitamente no sentido de, após o início da vigência da Lei n.º 97/88,17 agosto a competência para a liquidação de taxas pelo licenciamento para afixação de mensagens publicitárias na zona de protecção das estradas nacionais foi atribuída às câmaras municipais, na área do respectivo concelho; a EP-Estradas de Portugal, SA (actual sucessor jurídico da Junta Autónoma das Estradas) apenas dispõe de competência para a emissão de parecer no âmbito do procedimento de licenciamento.

O acórdão fundamento pronunciou-se explicitamente no sentido de que o IEP-Instituto de Estradas de Portugal (sucessor jurídico da Junta Autónoma das Estradas) dispunha de competência legal para o licenciamento para implantação de tabuletas ou objectos de publicidade e a cobrança das respectivas taxas na zona de protecção a estrada nacional; a Lei nº97/88,17 agosto não revogou as normas do DL n.º 13/71,23 janeiro que atribuíam à Junta Autónoma das Estradas (e sua actual sucessora jurídica a EP Estradas de Portugal, SA) aquela competência

B. Conflito de jurisprudência

A solidez e convincência da fundamentação aponta no sentido da adopção da doutrina do acórdão STA-SCT 26 junho 2013 processo n.º 232/13,acolhida sem reserva na sentença recorrida, cujo sumário se transcreve:

«1.O art.2º, nº2, da Lei n.º 97/88,de 17 de Agosto, está em contradição com o expressamente consagrado no art.10º, nº1,alínea b), do Decreto-Lei nº13/71,de 23 de Janeiro, na parte em que este

último comete às Estradas de Portugal, SA, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto aquele preceito degrada essa intervenção à mera emissão de parecer obrigatório.

2.No caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali, ainda que esta sela posterior, excepto, neste caso,"se outra for a intenção inequívoca do legislador",o que acontece no caso em apreço.

3.A Lei n.º 97/88,de 17 de Agosto, pretende de forma inequívoca regular a afixação de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

4.Assim sendo, depois da entrada em vigor daquele diploma a Estradas de Portugal, SA deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, dispondo apenas de competência para a emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto n.º art.2º,nº2,da Lei n.º 97/88.»

C. Não obstante, não pode ignorar-se que a actualização das taxas a pagar pelas autorizações e licenças para implantação de tabuletas ou objectos de publicidade concedidas pela EP-Estradas de Portugal.,SA, operada pelo DL n.º 25/2004,24 janeiro traduz uma inequívoca intenção do legislador no sentido da manutenção da vigência do DL n.º 13/71,23 janeiro (art.15º nº1 alínea j))

O sentido útil da norma que procede à actualização das taxas pressupõe uma conjugação das áreas de competência da recorrente e das câmaras municipais para o licenciamento de mensagens publicitária, que se estabelece nos seguintes termos:

-competência exclusiva das câmaras municipais para o licenciamento de publicidade comercial nas áreas dos respectivos concelhos, precedida de parecer prévio da EP Estradas de Portugal. SA (arts. 1º nº1 e 2º nºs 1 e 2 Lei nº97/88,17 agosto);

-competência da EP Estradas de Portugal., SA para o licenciamento de publicidade não comercial (de acordo com o conceito plasmado no Código da Publicidade, aprovado pelo DL nº330/90,23 outubro, cf. art.3º nºs 3,4 e 5) na sua área de jurisdição (art.10º nº1 alínea b) segundo segmento DL nº13/71,23 janeiro)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser confirmado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) Na decisão recorrida:

1. A ora impugnante, Petrogal — Petróleos de Portugal, S. A., é uma sociedade anónima cujo respectivo objecto social consiste na refinação do petróleo bruto e seus derivados, no transporte, distribuição e comercialização de petróleo bruto e seus derivados e gás natural, na pesquisa e exploração de petróleo bruto e gás natural, e em quaisquer outras actividades industriais, comerciais, de investigação ou prestação de serviços conexos com os anteriormente referidos - cfr. petição inicial, facto 3. a fls. 7 e seguintes dos autos que remete apara certidão permanente do Registo Comercial:

2. No âmbito de acção de fiscalização realizada pela EP — Estradas de Portugal, S. A., ao Posto de Abastecimento de Combustíveis detido pela Impugnante na EN …… — …. verificou-se "(...) a afixação de publicidade no posto, e que é visível da estrada, sem que tal afixação tenha sido autorizada por parte da EP, nos termos legais, pelo que fica também V. Exa. notificada a apresentar, num prazo de 10 dias úteis, um projecto que contemple memória descritiva, o alçado, corte e perfil transversal cotado relativamente ao eixo da estrada e sua implantação na respectiva infra estrutura, descritiva dos elementos publicitários, dando cumprimento ao disposto na Lei 97/88 de 17 de Agosto e DL 105/98 de 14 de Abril, com redacção dada pelo DL 166/99 de 13 de Maio(...)" — cfr. Documento de fls. 33 dos autos, ofício remetido pela EP ao Impugnante e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os efeitos legais;

3. Na sequência do oficio mencionado em 2. e em resposta a uma exposição apresentada no âmbito do exercício de audiência prévia, a entidade fiscalizadora esclareceu o seguinte: 'relativamente á dúvida suscitada sobre a competência de cobrança de taxas devidas pela implantação de publicidade nos PAC de acordo com o art. 2º da Lei 97/98 de 10 de Agosto, deve a emissão da licença ser precedida de autorização da EP, quando se trate de um posto instalado á margem de uma estrada sob a sua jurisdição. Por outro lado, a legislação rodoviária prevê uma taxa de publicidade por cada autorização emitida, nos termos da alínea j), do nº1 do artigo 15º do DL 13/71 de 23 de Janeiro, com as alterações introduzidas pelo DL 25/2004 de 24 de Janeiro, Acresce-se que também é da competência da EP cobrar uma taxa anual pela emissão de uma autorização, quer se trate de publicidade afixada em PAC, quer se trate de publicidade em geral. Face ao exposto, mantemos a nossa decisão com base nos fundamentos expostos no nosso ofício n.º 1899 de 2009.11.10, a que acrescem os vindos de referir, pelo que fica V Exa.

notificado do seguinte: (...) no prazo de trinta dias úteis apresentar um projecto para legalização da publicidade já instalada, sob pena de ser instaurado processo de reposição da legalidade, com eventual recurso ao encerramento do post (...)" — cfr. Ofício enviado á Impugnante, constante de fls. 39 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os efeitos legais;

4. Por ofício expedido em 18.04.2011, pela Delegação Regional do Porto, da E.P- Estradas de Portugal, S. A., a Impugnante foi notificada nos seguintes termos: "pela nossa notificação de 04.05.2010, foram V Exa. Notificados para apresentar projecto de publicidade do PAC (Posto de Abastecimento de Combustíveis da EN ……- …..) Tendo em conta que (...) não apresentaram projecto da mesma, a qual é susceptível de autorização da EP — Estradas de Portugal, S. A., vamos proceder à liquidação da respectiva taxa de acordo com as medições apuradas por estes serviços. Efectivamente a EP tem competência para autorizar a colocação de publicidade, cobrando a respectiva taxa. As autorizações para implantação de elementos publicitários serão sempre concedidas pelo prazo máximo de um ano, renovável, a título precário devendo ti. Exa., caso seja vossa pretensão, solicitar a respectiva renovação antes de terminar aquele período. Assim, ficam desde já notificadas da liquidação daquela, que se apurou no valor de €795, 06 (,..), de acordo com elementos disponíveis por esta Delegação Regional. (...) — cfr. fls. 27 e seguintes dos autos, doc. 1 junto com a Petição Inicial cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

5. Em 07.03.2012 deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, oportunamente remetido ao Porto, o presente processo de Impugnação Judicial — cfr. FIs. 2 e seguintes dos autos.

B) No acórdão fundamento:

1. Em 16-05-2007, foi instaurado o processo de execução n 1058200701018345, contra a empresa "A……, Lda, por dívida ao IEP - Instituto de Estradas de Portugal, devidos pelo não pagamento de taxas correspondentes à instalação de três painéis publicitários junto à N 125, aos Km ……. e ……., na quantia de € 4.810,36 (informação oficial de fls. 22 e fls. 23);

2. A empresa "A……., Lda, com o n.º de contribuinte …… com sede na Rua ……., n.º ……, …., Faro, tem como objecto social "Actividade Publicitária e de Espectáculos" (fls. 16 a 18, dos autos);

3. Em 28-05-2007, a executada foi citada (informação oficial de fls. 22);

4. Em 27-06-2007, deu entrada a petição inicial (carimbo aposto no rosto de fls. 4, dos autos).

3 – DO DIREITO

Questões prévias:

Primeiro: Cumpre realçar que o presente recurso foi interposto ao abrigo do regime previsto no artigo 280º n.º 5 do CPPT, segundo o qual, *«a existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.»*.

Trata-se de um recurso previsto para aqueles casos em que a decisão recorrida perfilha solução oposta – relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica – à adoptada em mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau, ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior. Nessa situação, ainda que o valor da causa não ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de primeira instância, o que impediria, em princípio, o recurso da decisão face ao disposto no n.º 4 do artigo 280º do CPPT ([1]), ele torna-se admissível à luz do n.º 5 deste preceito legal.

Daí que, embora o valor da presente causa seja de € 795,06, tal recurso poderá ser admissível à luz do mencionado regime legal, já que ele possibilita o recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA com vista à uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito, em conformidade, aliás, com o disposto no artigo 105º da LGT.

Os requisitos destes recursos traduzem-se na necessidade de as decisões em confronto perfilharem *«solução oposta»* estando em causa o *«mesmo fundamento de direito»* e ocorrendo *«ausência substancial de regulamentação jurídica»*, conforme decorre à evidência do n.º 5 do art.º 280º do CPPT.

O que pressupõe, naturalmente, uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.

Deste modo, este tipo de recurso pressupõe, forçosamente, que no domínio do mesmo quadro normativo e perante idêntica realidade factual, tenham sido adoptadas soluções jurídicas opostas quanto à mesma questão fundamental de direito. Ou seja, que as decisões em confronto tenham arrancado de situações de facto idênticas e aplicado os mesmos preceitos legais, e que por força de uma diferente interpretação jurídica tenham chegado a conclusões antagónicas.

E porque assim é, a primeira questão a resolver no presente recurso consiste em saber se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois, como resulta expressamente do art. 641º, n.º 5 do CPC, a decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal recorrido não faz caso julgado e não impede o tribunal de recurso de reapreciar a questão.

Como se sabe, este tipo de recurso segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no art. 280º do CPPT, com a disciplina constante dos arts 281º e 282º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no art. 284º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, a fase processual de alegações (e conclusões) tendentes a demonstrar a existência da apontada oposição de julgados (prevista no n.º 3 do art. 284º). Nele não há, sequer, uma fase processual idêntica à prevista no n.º 5 do art. 284º, pelo que não pode ser julgado findo pelo relator por falta de verificação da invocada oposição.

Ao recorrente basta invocar e evidenciar a oposição de julgados no requerimento de interposição do recurso, com vista a vê-lo admitido ao abrigo do n.º 5 do art. 280º do CPPT, pelo que, uma vez admitido o recurso, não está obrigada a levar essa matéria às conclusões da alegação sobre o mérito do recurso que subsequentemente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do art. 282º do CPPT.

E, dado que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir, se efectivamente existe a invocada oposição de julgados.

Da ocorrência de oposição de julgados:

Tal como decorre da leitura da sentença recorrida, a questão em debate na presente impugnação judicial é a de saber se as Estradas de Portugal, S.A., tem competência para licenciar e taxar a afixação de publicidade no Posto de Abastecimento de Combustíveis, localizado na EN …….. — …., da freguesia e concelho de Valongo, no valor de €795, 06.

Na sentença recorrida, julgou-se que a EP não tinha competência após a entrada em vigor da Lei 97/88 para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias.

Ora, também no acórdão fundamento, proferido em processo de oposição a execução fiscal, foi apreciada e decidida a questão da habilitação legal do Instituto de Estradas de Portugal (actual Estradas de Portugal, S.A.) para a liquidação e cobrança de taxa de publicidade, no pressuposto de que a questão constituía fundamento de oposição à luz da alínea a) do art. 204º do CPPT.

E nele julgou-se que, ao contrário do que era defendido pelo oponente/recorrente, as normas do Dec. Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, não haviam sido revogadas pela Lei n.º 97/88. Como nele se deixou afirmado, *«…temos por excessiva e errónea a conclusão da ora recorrente, de que «Com a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para "licenciar", ou "autorizar", ou "aprovar" a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a EP, Estradas de Portugal, E.P.E. (outrora Junta Autónoma de Estradas)».*

«Ora, a entidade exequente, IEP-Instituto de Estradas de Portugal, tem competência atribuída por lei, nos sobreditos termos, para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade».

Julgou-se, portanto, que o IEP-Instituto de Estradas de Portugal gozava de habilitação legal ou competência para a cobrança por meio de execução fiscal de taxas de licença para a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade na denominada zona de protecção à estrada.

Sendo assim, não há dúvida que as decisões em confronto convocaram realidades factuais semelhantes e apelaram às mesmas normas jurídicas, decidindo de modo oposto a mesma questão fundamental de direito.

Tanto basta para se concluir que se verificam os requisitos previstos no n.º 5 do art. 280.º do CPPT, razão pela qual passaremos de imediato ao conhecimento do mérito do recurso, avaliando se a decisão recorrida decidiu, ou não, com acerto.

DECIDINDO A OPOSIÇÃO DE JULGADOS:

A questão a decidir neste recurso é, como vimos, a de saber quem é a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de tabuletas de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.

Trata-se de questão que actualmente tem obtido resposta idêntica tanto na Secção de Contencioso Tributário (na vertente da tributação do licenciamento) como na Secção de Contencioso Administrativo (na vertente do licenciamento em si), como se pode ver pelos acórdãos proferidos por esta Secção de 26/06/2013, no rec. n.º 0232/13, e de 4/06/2014, no rec. n.º 01730/13, e pela Secção de Contencioso Administrativo de 20/02/2014, nos recs. nºs 01854/13; 01597/13; 01786/13; 01814/13; 01340/13; 01415/13; 01813/13; 01500/13; 0604/13; 01417/13; 0983/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01500/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01814/13; de 3/04/2014, nos recs. n.º 01815/13; 01896/13; 01600/13; 01741/13; 01792/13; 01499/13; 01556/13; 024/14; de 15/05/2014, nos recs. n.º 0133/14; 0135/14; 0140/14; 01516/13; de 29/04/2014, no rec. n.º 073/14, e de 26/06/2014, no rec. n.º 0232/13, traduzindo uma jurisprudência que actualmente se pode considerar consolidada.

Esta resposta foi inicialmente dada pelo referido acórdão desta Secção no recurso n.º 0232/13, cuja fundamentação sufragamos na íntegra, e que posteriormente foi acolhida pela Secção de Contencioso Administrativo.

Nesse acórdão deixou-se explicitado o seguinte:

«3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão *non aedificandi*;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, nº 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona *non aedificadi*, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei nº 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derrogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes."

Concluindo-se que "(…) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório" (Acórdão proferido no processo 0243/09, de -25/6/2009)".

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios, mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei

n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitária, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.».

Por conseguinte, de acordo com o enquadramento legal explicitado, mesmo admitindo que o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, se mantém em vigor, a verdade é que não oferece dúvidas que, por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76 e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, o inciso "aprovação ou licença" constante do art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, foi derrogado e desgraduado na emissão de "parecer" das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. Deve, assim, o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer.

E limitando-se a competência da recorrente (EP) à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, não lhe pode competir a iniciativa de liquidar as taxas por tal licenciamento.

A sentença não merece, pois, qualquer censura, devendo ser confirmada.

Termos em que acordam os juízes deste Supremo Tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 08 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

([1]) Segundo o qual «não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de primeira instância».

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxa/Imposto. Taxa de conservação de esgotos. Inconstitucionalidade orgânica. Inconstitucionalidade material.

Sumário:

O tributo denominado taxa de conservação de esgotos previsto no art. 77.º do Regulamento Geral das Canalizações e Esgotos da cidade de Lisboa, aprovado pelo Edital n.º 145/60, com a redacção dada pelo Edital n.º 60/90, tem natureza de taxa e não de imposto.

Processo n.º 221/12-30.
Recorrente: A……., SA.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A……., S.A., com os demais sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra o despacho, que indeferiu o pedido de revisão da liquidação da taxa de conservação de esgotos, referente a 1994, no montante de € 16.660,38.

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

«A. Tendo sido notificada da liquidação da taxa de conservação de esgotos respeitante ao ano de 1994, a Recorrente apresentou impugnação judicial, nos termos do disposto no a 99º e ss. do CPPT, requerendo a sua anulação por considerar orgânica e materialmente inconstitucional a norma que a suporta - art.º 77º do RGCE.

B. O Meritíssimo Juiz a quo julgou totalmente improcedente tal impugnação.

C. Contrariamente ao entendimento do Meritíssimo Juiz a quo, a Recorrente defende que a taxa de conservação de esgotos consubstancia um verdadeiro imposto.

D. A mencionada taxa, calculada com base no valor patrimonial dos imóveis, é um verdadeiro imposto, porquanto não se verifica proporcionalidade entre a taxa cobrada e o serviço prestado.

E. Parece ser entendimento generalizado do Supremo Tribunal Administrativo que não sendo a correspondência económica entre taxa devida e serviço prestado um elemento essencial do conceito de taxa, mas sim mera correspondência jurídica, tem que haver proporção entre os mesmos sob pena de estarmos perante verdadeiros impostos, e já não taxas.

F. Ora, é o que se passa em relação à taxa de conservação de esgotos aqui em causa.

G. Sendo um verdadeiro imposto, a norma do art. 77º do RGCE é inconstitucional por violação da reserva de competência da Assembleia da República, mais concretamente os artºs 103.º, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

H. A taxa em causa viola, ainda, o princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP, porquanto o mesmo serviço, relativo a imóveis exactamente iguais, prestado a sujeitos passivos diferentes gera taxas diferentes, apenas e só porque os valores patrimoniais com base nos quais é calculada são distintos.

I. Distinção essa que, como o próprio Governo reconheceu, se traduz numa real e efectiva discriminação e iniquidade do sistema, gerando desigualdades injustificadas de tratamento entre contribuintes semelhantes.

J. Repetindo as palavras de AFONSO QUEIRÓ, transcritas supra, não só "não é natural exigir-se por uma prestação, serviço ou actividade administrativa pagamento de uma taxa de montante superior ao de outra que é cobrada pela Administração por uma prestação, serviço ou actividade idêntica", como tal situação é contra a lei e a CRP.

K. O tratamento discriminatório imposto aos contribuintes por via deste regime de cálculo da taxa de conservação de esgotos é, pois, violador do princípio da igualdade previsto no referido art. 13º da CRP.»

2 – A entidade recorrida contra alegou e concluiu do seguinte modo.

«1. O Município, no âmbito da prossecução das respectivas atribuições em matéria de saneamento, assegura a conservação em condições de funcionamento da rede geral de esgotos.

2. É inquestionável que a actividade de conservação da rede geral de esgotos prosseguida pelo Município se, por um lado, se destina a prosseguir o interesse público, porque tem subjacente a manutenção das condições de higiene e salubridade das povoações, por outro,

3. beneficia de forma individualizada, os utilizadores de cada prédio ligado à rede geral de esgotos.

4. O facto de um prédio ser ligado à rede de esgotos determina que, a partir desse momento, respectivo proprietário/usufrutuário beneficia da prestação, por parte do Município de Lisboa, do serviço público de manutenção da mesma.

5. O facto gerador da obrigação tributária é constituído pela efectiva ligação do imóvel à rede geral de esgotos, momento a partir do qual o respectivo proprietário beneficia do serviço público prestado pelo Município de Lisboa.

6. Aqui reside o sinalagma caracterizador da taxa de conservação de esgotos, consubstanciando-se, assim, na contrapartida devida pela prestação do serviço público de manutenção e conservação da rede geral de esgotos.

7. Aliás, a obrigação de pagamento do tributo controvertido não depende da utilização efectiva da rede geral de esgotos, mas tão só da susceptibilidade de a poder utilizar.

8. Efectivamente, se o prédio se encontra ligado à rede de esgotos, a falta de utilização do serviço proporcionado pelo Município não afasta a necessidade de efectiva conservação da mesma.

9. Ora, para haver contraprestação, basta que se verifique a possibilidade da utilização da rede geral de esgotos, serviço que o Município assegura com carácter de permanência.

10. A taxa de conservação de esgotos configura uma verdadeira taxa, pois, em virtude do serviço prestado pelo Município, o proprietário obtém a mais-valia traduzida no facto de o seu prédio dispor da rede geral de esgotos em bom estado de conservação, o que o valoriza pela comodidade que proporciona, quer seja habitado pelo próprio, quer seja arrendado.

11. Neste contexto, tal como frisa o Tribunal 'a quo', a qualificação da natureza jurídica deste tributo como taxa, é pacífica, unânime e reiterada na douta Jurisprudência quer do Tribunal Constitucional, quer do Supremo Tribunal Administrativo.

12. A título meramente exemplificativo, louva-se a Recorrida nos doutos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos, respectivamente, nos Recursos nºs 605/06, 01921/03, 0263/07, de 28-09-2006; 31-03-2004 e 27-06-2007.

13. Quanto à alegada violação do princípio da proporcionalidade, esclarece a Recorrida, que a noção de sinalagma não pressupõe a existência de uma exacta equivalência económica entre as prestações dos sujeitos da relação jurídica tributária, porquanto, para haver taxa, basta uma equivalência jurídica de prestações.

14. Uma vez mais, asserção profícua e unanimemente tratada pela douta Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente, nos Acórdãos proferidos no âmbito dos Recursos nºs 26472, 0803/06, 0236 /07, respectivamente, de 22-05-2002, 22-11-2006, 27-06-2007.

15. O facto de o cálculo da taxa de conservação de esgotos se aferido com base no valor patrimonial dos imóveis, como tal inscrito nas respectivas matrizes, traduz um modo de determinação decidido no âmbito de poderes tributários e regulamentares cometidos constitucionalmente às autarquias tocais, não se afigurando, como invoca a Recorrente, desajustado. Pelo contrário, permite, com critério objectivo, a repartição dos encargos da conservação da rede geral de esgotos pela generalidade dos munícipes.

16. Não se vislumbrando, por conseguinte, qualquer desproporção violadora do princípio da igualdade ou proporcionalidade entre o montante cobrado e os custos inerentes ao serviço prestado, outrossim, o critério adoptado atende a circunstâncias, entre outras, como a dimensão e localização dos imóveis, promovendo uma maior igualdade e proporcionalidade das correlativas prestações.

17, Pelo aduzido, a taxa de conservação de esgotos configura uma verdadeira taxa, cuja criação e consequente liquidação e cobrança caiem no âmbito dos poderes tributários atribuídos às autarquias locais, por força do nº. 4, do artigo 238º e artigo 241º, ambos, da Constituição da República Portuguesa.

18. Consequentemente, cai por terra, a invocada violação do n.º 2, do artigo 103º e alínea i), do n.º 1, do artigo 165º, ambos, da Constituição da Republica Portuguesa, porquanto, enquanto taxa que é, a taxa de conservação de esgotos não está sujeita ao princípio constitucional da legalidade tributária de reversa de lei formal da Assembleia da república ou Decreto-Lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa.

19. O acto de liquidação e cobrança da taxa de conservação de esgotos sub judice não padece, assim, de qualquer vício.

20. Bem decidiu o tribunal 'a quo' na douta sentença proferida em 24 de Outubro de 2011 que deve, assim, manter-se em vigor na ordem jurídica, estando isenta de qualquer reparo.»

3- No seu parecer, emitido a fls. 209-211, o Exmº Procurador Geral Adjunto pronuncia-se pelo não provimento do recurso, com base na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional que cita.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) Em Setembro de 1995, a Impugnante tomou conhecimento da liquidação da taxa de conservação de Esgotos, referente a 1994, que recaiu sobre um prédio da mesma— por acordo.

B) O prazo para pagamento voluntário terminava em Outubro de 1995 — por acordo.

C) Em 04/05/2005, deu entrada, na Câmara Municipal de Lisboa, um pedido de revisão da referida liquidação, pedindo a anulação da liquidação da taxa de conservação de esgotos, referente a 1994, com base na inconstitucionalidade do artigo 77.º do RGCEL — cf. documento constante do processo administrativo, documento esse cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) Através do oficio n.º 1314/DAJAF/DEF/2005, a Impugnante tomou conhecimento que, por despacho de 22/09/2005, foi indeferido o pedido de revisão com os fundamentos constantes das informações n.º 171/DAJAF/DEF/05 e 273/DAJAF/DEF/05, as quais seguiram em anexo — documentos constantes do processo administrativo, documentos esses cujos conteúdos se dão aqui por integralmente reproduzidos.

E) Do teor da Informação n.º 171/DAJAF/DEF/05 resulta: «(...) Inexiste erro imputável aos serviços, pelo que o presente pedido de revisão da liquidação é extemporâneo. (...) O tributo em causa configura a natureza de uma taxa devida pela contrapartida pela prestação de um serviço público prestado pelo Município — a conservação da rede geral de esgotos —, enquadrando-se no âmbito da prossecução das atribuições que a Câmara detém quanto ao saneamento. (...) Face ao exposto, conclui-se propondo o indeferimento do pedido formulado pela requerente, por extemporaneidade, uma vez que inexiste erro imputável aos serviços.» — cf. documentos constantes do processo administrativo, documentos esses cujos conteúdos se dão aqui por integralmente reproduzidos.

6. Do mérito do recurso

A questão objecto do presente recurso prende-se com a legalidade da taxa de conservação de esgotos liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa ao abrigo do artº 77º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa, constante do edital n.º 145/60, aprovado em reunião da Câmara Municipal de Lisboa em 22 de Junho de 1960,publicado no Diário Municipal n.º 7649 de 1960/09/24, e alterado pelo Edital n.º 60/90, publicado em Diário Municipal n.º 15933 de 1990/08/07.

Alega a Recorrente que o art.º 77º do RGCE padece de inconstitucionalidade:

a) orgânica, por a taxa de conservação de esgotos se tratar verdadeiramente de um imposto e não de uma taxa, assim violando o disposto nos art.ºs 103º e 165º, n.º 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa ("CRP"), mas sobretudo

b) material, por violação do princípio da igualdade, com consagração constitucional no art.º 13º da Lei Fundamental.

6.1 Da alegada inconstitucionalidade orgânica da taxa de conservação de esgotos por violação do disposto nos art.ºs 103º e 165º, n.º 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa.

No caso vertente está em causa o artº 77º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa que foi aprovado em Reunião de Câmara de 22-6-1960 e por Despacho do Ministro das Obras Públicas, de 12-9-1960 e publicitado pelo Edital n.º 145/60, publicado Diário Municipal n.º 7649 de 24-9-1960. Aquele Regulamento foi alterado pelo Edital n.º 60/90, publicado no Diário Municipal n.º 15933, de 7-8-1990.

De harmonia com o disposto nos arts. 4.º, n.º 1, alínea h), e 12.º, n.º 1, alínea b), da Lei das Finanças Locais em vigor em 1996 (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro) são receitas do municípios «o produto da cobrança de taxas ou tarifas resultantes da prestação de serviços pelo município» respeitando estas tarifas, entre outras, às actividades de «ligação, conservação e tratamento de esgotos».

O art. 77.º do referido Regulamento, na redacção dada pelo Edital n.º 60/90, publicada no Diário Municipal de 19.07.1990, estabelece que «a tarifa de conservação, de 0,25 % do valor patrimonial, é anual. A obrigação do seu pagamento pertence ao respectivo proprietário.»

Este o enquadramento legal a considerar no caso subjudice e ao abrigo do qual foi efectuada a liquidação sindicada.

Alega a recorrente que a taxa em causa tem por base o valor patrimonial dos prédios, aferindo-se, em função da capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo totalmente alheia ao custo ou ao benefício do serviço prestado.

Conclui por isso que não se trata de uma taxa, mas sim perante um efectivo e verdadeiro imposto.

Prosseguindo neste discurso argumentativo sustenta que, tratando-se de um verdadeiro imposto, a norma que o prevê – art.º 77º do RGCE – padece de inconstitucionalidade orgânica por violação do disposto nos art.ºs 103º, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, uma vez que não foi aprovada pelo órgão com competência para a sua fixação.

A sentença recorrida considera que a taxa de conservação de esgotos impugnada é uma verdadeira taxa e não um imposto e que os diplomas legais e regulamentares que a regulamentam não sofrem de qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade, nomeadamente por violação dos princípios da proporcionalidade ou da igualdade.

A questão em análise tem sido objecto de jurisprudência consolidada desta secção do Supremo Tribunal Administrativo a qual vem decidindo, de forma unânime, que a tarifa de conservação de esgotos, por ter natureza sinalagmática, é de qualificar como uma verdadeira taxa, e não como um imposto – vide, neste sentido, Acórdãos de 29-3-1995, recurso n.º 18725, AP-DR de 31-7-97, página 942 de 11-3-1998, recurso n.º 20485, AP-DR de 8-11-2001, página 773, de 25-11-1998, recurso n.º 22593, AP-DR de 21-1-2002, página 3276, de 22-5-2002, recurso n.º 26472, AP-DR de 8-3-2004, página 1626, de 31-3-2004, recurso n.º 1921/03, de 28-9-2006, recurso n.º 605/06 de 15-11-2006, recurso n.º 566/0, de 22-11-2006, recurso n.º 803/06 e de 27.06.2007, recurso 236/07, os cinco últimos in www.dgsi.pt.

E também foi já apreciada pelo Tribunal Constitucional que, nos seus Acórdãos de 652/2005, de 2-11-2005, Diário da República, II Série, de 5-1-2006, 52/2006, de 17-1-2006, e 68/07, de 30.01.2007, considerou que prestação devida às Câmaras Municipais pela conservação da rede de esgotos configura um tributo com a natureza de taxa e sublinhou, em abono desta qualificação jurídica (como taxa), que não se pode considerar que o critério da determinação do montante do tributo, isto é, o valor patrimonial do prédio, seja completamente alheio à utilidade que o particular retira dele, justamente por evitar a depreciação do valor desse mesmo prédio (Acórdão 68/07).

A questão suscitada pela recorrente pressupõe, antes do mais, a análise do conceito de taxa e do seu carácter bilateral e sinalagmático.

Refere Nuno Sá Gomes, no seu Manual de Direito Fiscal, vol. I, pag. 76, que «a única característica distintiva das taxas em face ao imposto não está na utilidade, nem na voluntariedade nem na solicitação dos serviços pelo particulares, mas apenas no carácter sinalagmático das primeiras em termos de equivalência jurídica mas não também económica da prestação devida. Por isso na taxa não basta existir uma contrapartida jurídica de carácter genérico, como sucede nas contribuições especiais, sendo necessário que seja satisfeita uma contraprestação individual exigível pelo devedor, como tem sido jurisprudência do STA».

Essa relação sinalagmática, como se sublinha no Acórdão Tribunal Constitucional 365/03 «há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porem, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser "superior (e, porventura, até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado»".

O que não pode é ocorrer uma «desproporção intolerável» (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1140/96, in DR II Série, de 10/2/97)", ou seja, "manifesta" e comprometedora, "de modo inequí-

voco, da correspectividade pressuposta na relação sinalagmática", sendo certo que a sua aferição há-de tomar em conta, não apenas o valor da quantia a pagar, mas também a utilidade do serviço prestado».

É assim pela natureza da contraprestação da entidade pública que se há-de aferir a correspectividade característica da taxa.

No caso vertente é inegável que existe equivalência jurídica das contraprestações, pois são os proprietários dos prédios quem retira vantagem directa do facto dos seus prédios disporem de rede geral de esgotos em bom estado de conservação e manutenção, independentemente do grau, maior ou menor de utilização que dêem ao prédio em causa.

Por outro lado, no que concerne ao cálculo do montante do tributo ser baseado no valor patrimonial dos imóveis, importa sublinhar que se trata de uma forma de determinação desse montante que não se demonstra ser desajustada para repartir os encargos da conservação da rede de esgotos pela generalidade dos munícipes, pois tendencialmente os valores patrimoniais mais elevados corresponderão a imóveis de maior dimensão, habitados por maior número de utentes – cf. neste sentido, o já referido Acórdão 605/06.

Também o Tribunal Constitucional (Acórdão 60/07 de 30.01.2007 in http://www.tribunalconstitucional.pt) sublinha, a propósito da correspectividade entre a taxa e o benefício da utilização do bem, que «influindo na determinação do valor patrimonial circunstâncias como o tipo, dimensão e localização do imóvel, então, quanto maior for o seu valor patrimonial, maior será, tendencialmente, a sobrecarga por ele aduzida ao colector geral de esgotos (desde logo, porque um imóvel de menor valor patrimonial, por contraposição com um outro de maior valor, terá, presumivelmente, menor capacidade de suporte de pessoas ou estará inserido em zona menos densamente povoada; e se maior é a sobrecarga, maior serão, consequentemente, os encargos com a manutenção e conservação, quando não, mesmo, com o reforço das infra-estruturas).».

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, e por isso se conclui também que tarifa de conservação de esgotos, por ter natureza sinalagmática, é de qualificar como uma verdadeira taxa, e não como um imposto.

Improcedem, pois, nesta parte as alegações de recurso.

6.2 Da alegada inconstitucionalidade material do art.º 77º do RGCE por violação do princípio da igualdade (artº 13º da Constituição da República)

Quanto a este ponto, em particular, a decisão recorrida, sufragando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo – Acórdão 236/07 de 27.06.2007 – sustenta que a determinação do montante do tributo com base no valor patrimonial dos imóveis não se mostra desajustada para repartir os encargos da conservação da rede de esgotos pela generalidade dos munícipes, pois tendencialmente os valores patrimoniais mais elevados corresponderão a imóveis de maior dimensão, habitados por maior número de utentes.

E conclui, de seguida, que a fixação do valor da taxa pela forma indicada não viola o princípio da igualdade que, nesta situação, proíbe que se cobrem taxas diferentes a munícipes, proprietários de imóveis, que estão em situações iguais a nível da utilização dos serviços de esgotos, mas não que se cobrem taxas diferentes àqueles que estão em situação diferente.

Não conformada e, em correlação com a contestação da adequação e proporcionalidade da escolha do valor patrimonial do prédio como critério de determinação do montante da taxa em causa, a recorrente alega também que a taxa em causa viola, ainda, o princípio da igualdade, previsto no art. 13. º da CRP, porquanto o mesmo serviço, relativo a imóveis exactamente iguais, prestado a sujeitos passivos diferentes gera taxas diferentes, apenas e só porque os valores patrimoniais com base nos quais é calculada são distintos.

E conclui que deste regime de cálculo da taxa de conservação de esgotos resulta um tratamento discriminatório imposto aos contribuintes, violador do princípio da igualdade.

Entendemos que, também nesta vertente, não se lhe poderá reconhecer razão.

Como é sabido, e vem sendo afirmado pela jurisprudência do nosso Tribunal Constitucional, o princípio constitucional da igualdade, entendido como limite objectivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a realização de distinções.

Proíbe-lhe, antes, a adopção de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias – desde logo, diferenciações de tratamento fundadas em categorias meramente subjectivas, como são as indicadas, exemplificativamente, no n.º 2 do artigo 13.º da Lei Fundamental (diferenciações baseadas na ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social) –, ou seja, desigualdades de tratamento materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objectiva e racional. Numa expressão sintética, o princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se na ideia geral de proibição do arbítrio – Cf., neste sentido os Acórdãos do Tribunal Constitucional nºs 226/03 de 29.04.2003, in www.tribunalconstitucional.pt e 186/90, 187/90 e 188/90, publicados no Diário da República, II Série, de 12 de Setembro de 1990.

Ora a esta luz, não se pode considerar que, ao fixar a tarifa de conservação de esgotos em 0,25% do valor patrimonial do imóvel, o legislador adoptou medida legislativa que estabeleça desigualdades de tratamento arbitrárias, sem fundamento razoável ou material bastante.

Com efeito e como se sublinhou no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23.11.2006, proferido no recurso 803/06 ([1]), a quantificação da dita tarifa, em "0,25% do valor patrimonial do prédio", «não pretende expressar a capacidade contributiva do proprietário mas apenas estabelecer um critério de remuneração que traduza monetariamente o serviço prestado. (…) «O legislador, no uso da sua ampla liberdade de conformação legislativa, e dentro dos parâmetros constitucionais, entendeu que a utilização (ou a possibilidade de utilização) da rede de esgotos devia ser "tarifada", em vista do respectivo dever de conservação, por um quantitativo pecuniário correspondente àqueles 0,25%. Como poderia ter utilizado qualquer outro critério que não ferisse o princípio da proporcionalidade».

Trata-se, é certo, de um critério discutível, e bem poderia ter sido utilizado outro, v.g. indexação ao consumos de água de abastecimento público, porventura menos controverso.

O certo porém é como vimos, não é a capacidade contributiva do proprietário que é taxada mas sim o serviço prestado pela Administração.

Por outro lado, a determinação do montante do tributo com base no valor patrimonial dos imóveis, não se mostra arbitrária, desrazoável, ou desajustada para repartir os encargos da conservação da rede de esgotos pela generalidade dos munícipes, antes contempla uma correcta ponderação de interesses relevantes, pois tendencialmente, e por regra, os valores patrimoniais mais elevados corresponderão a imóveis de maior dimensão, habitados por maior número de utentes ([2]).

Acresce referir que improcede a argumentação da Recorrente ao fazer assentar a alegada violação do princípio constitucional da igualdade na destrinça de valores de avaliação patrimonial dos imóveis, consoante o sejam pelo Código do IMI ou pelo Código da Contribuição Predial.

Com efeito, e como bem nota a entidade recorrida, considerando que o acto de liquidação cuja anulação foi julgada totalmente improcedente pelo Tribunal a quo se reporta à taxa de conservação de esgotos do ano de 1994, tal destrinça, à luz dos normativos legais aplicáveis, não faz sentido.

Não se verifica, pois, nesta perspectiva – do princípio constitucional da igualdade - a invocada inconstitucionalidade material do artº 77º, pelo que improcede, também nesta parte, a argumentação do recorrente.

A sentença recorrida, que assim decidiu, não merece censura e deve ser confirmada.

7. Decisão

Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Francisco Rothes.*

([1]) Também in www.dgsi.pt.

([2]) Neste sentido o citado Acórdão 236/07.

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Artigo 3.º n.º 1 do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995. Reposição de quantias indevidamente recebidas provenientes de fundos comunitários. PRESCRIÇÃO. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

I — Tendo o TJUE decidido, em reenvio prejudicial, que a aplicação de um prazo de prescrição de vinte anos excede o que é necessário para atingir o objetivo de proteção dos interesses financeiros da União, não pode manter-se a decisão recorrida que julgou aplicável à prescrição da obrigação de reposição de quantias indevidamente recebidas provenientes de Fundos Comunitários o prazo ordinário de prescrição de 20 anos.

II — Nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do Regulamento (CE/Euratom) 2988/95, o prazo de prescrição do procedimento visando a aplicação de sanções e a restituição de ajudas comunitárias irregulares, no âmbito da política agrícola comum, é de quatro anos, prazo este aplicável ao caso dos autos por inexistir no direito interno um prazo especialmente previsto para o efeito.

III — Não permitindo a matéria de facto que foi dada como assente pelo tribunal de 1.ª instância aferir da prescrição da obrigação de reposição das quantias indevidamente recebidas à luz do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento 2988/95, designadamente por se desconhecer a data em que foi praticada a infracção ou que teve lugar a exportação, impõe-se a anulação oficiosa do julgado e o regresso dos autos à 1.ª instância para nova decisão, precedida da fixação da pertinente matéria de facto.

Processo n.º 398/12-30.
Recorrente: A……, L.da
Recorrido: IFAP — Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A……, Lda, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 28 de Dezembro de 2011, que julgou totalmente improcedente a oposição por si deduzida à execução n.º 2704200501011529, instaurada por dívidas ao INGA respeitantes a subsídios atribuídos no âmbito das Restituições à Exportação de Vinho, campanha de 1995, apresentando as seguintes conclusões:

A. *O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704200501011529, em particular, porque aplicou o prazo geral ordinário de prescrição de vinte anos ao procedimento para reposição de quantias relativas a restituições às exportações de vinho realizadas na campanha de 1995, recebidas alegadamente de forma indevida*

B. *A aplicação do prazo ordinário de prescrição de vinte anos ao domínio da reposição de restituições à exportação de vinho da campanha de 1995 é contrária à legislação comunitária com aplicação directa no ordenamento português e, bem assim, aos princípios da segurança jurídica, da não discriminação dos litígios comunitários relativamente aos litígios nacionais e da proporcionalidade, subjacentes tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento jurídico comunitário.*

C. Ao adoptar este Regulamento n.º 2988/95 e, em particular, o seu artigo 3.º, n.º 1, o legislador comunitário pretendeu instituir uma regra geral de prescrição aplicável nessa matéria mediante o qual renunciou, voluntariamente, à possibilidade de recuperar somas indevidamente recebidas do orçamento comunitário após o decurso do período de quatro anos, período durante o qual as autoridades dos Estados-Membros, actuando em nome e por conta do orçamento comunitário, deveriam recuperar (ou deveriam ter recuperado) essas vantagens indevidamente obtidas.

D. *No caso dos presentes autos, estamos perante uma alegada irregularidade cometida pela A……, aquando das exportações em causa no ano de 1995 (decorrente da não apresentação dos registos obrigatórios nos termos das regras comunitárias, nomeadamente de loteamento, misturas e aumento do título alcoométrico) que, lesando o orçamento do FEOGA-Garantia, determina a reposição da quantia recebida a título de restituições à exportação de vinho nessa campanha, ou seja, estamos perante uma situação subsumível ao campo de aplicação do mencionado Regulamento n.º 2988/95 e respectivo prazo de prescrição do procedimento de quatro anos a contar da data em que foi praticada a irregularidade.*

E. O Tribunal de Justiça da União Europeia, chamado a pronunciar-se pelas instâncias jurisprudenciais dos diferentes Estados-Membros, tem plasmado o entendimento de que tal prazo de prescrição de quatro anos para o procedimento decorrente da prática de qualquer irregularidade que ponha em causa os interesses financeiros das Comunidades Europeias se aplica às medidas administrativas de recuperação de uma restituição à exportação, como a dos presentes autos - cf. Ac da 2.ª Secção do TJUE, de 29.01.2009 Josef Vosdíng Schlacht.

F. Considerando que: (i) os Regulamentos comunitários têm aplicação directa no ordenamento jurídico interno - cf. artigo 8.º, n.º 4 da CRP e artigo 189º do Tratado CE -; (ii) que o TJUE aplica, sem margem para dúvidas, o prazo prescricional previsto no artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento 2988/95 às medidas administrativas que visam a recuperação de uma restituição à exportação; (iii) e que inexiste, no ordenamento jurídico interno, qualquer disposição especial que, ao abrigo da possibilidade estabelecida no n.º 3 do artigo 3.º do mesmo Regulamento, preveja um prazo específico para a prescrição aplicável a um domínio como o do reembolso das restituições à exportação indevidamente recebidas

em prejuízo de fundos comunitários, não pode senão concluir-se que o prazo de prescrição previsto no mencionado Regulamento deverá ter aplicação ao caso dos autos.

G. Depois da entrada em vigor no ordenamento jurídico português da regra de prescrição geral e de efeito directo prevista no artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2988/95 – que supriu a falta de uma regra específica nessa matéria no ordenamento português –, não poderia continuar a ser aplicada na actuação contra qualquer irregularidade na acepção do referido Regulamento e na falta de uma disposição legislativa nacional que obrigasse a proceder internamente assim, uma regra de prescrição geral do Código Civil.

H. As dívidas em questão encontram-se constituídas em data anterior à vigência do Regulamento n.º 2988/95.

I. Ainda que se aceitasse a aplicação do prazo ordinário de prescrição de vinte anos à reposição das restituições à exportação de vinho em questão - que, como adiante se demonstrará, não se aceita -, sempre seria de chamar à colação a regra prevista no artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil: é que estando a correr o prazo prescricional de vinte anos, em 26 de Dezembro de 1995 entrou em vigor, com aplicação directa no ordenamento jurídico português, o prazo prescricional de quatro anos previsto no artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2988/95.

J. Segundo o disposto no artigo 297.º do CC, o prazo mais curto de prescrição vai aplicar-se ao prazo em curso, contando-se o novo prazo a partir da entrada em vigor da nova lei (a não ser que, segundo a lei antiga, faltasse menos tempo para o prazo se completar, o que não se verifica).

K. Considerando que o Regulamento n.º 2988/95 entrou em vigor em 26.12.1995 (cf. artigo 11.º do mencionado Regulamento) e que as irregularidades que determinam a reposição ocorreram nas exportações realizadas no ano de 1995 (cf. procedimento administrativo junto aos autos e alínea A) dos factos considerados provados pelo Tribunal a quo), o novo prazo prescricional de quatro anos terminou em 26.12.1999 (quatro anos após a entrada em vigor do Regulamento n.º 2988/95), enquanto que a decisão administrativa de reposição da quantia em questão nos autos foi proferida somente a 21.07.2004 (cf. alínea B dos factos provados), razão pela qual se encontrava já transcorrido - há muito - o respectivo prazo prescricional, o que não podia senão ser declarado nos presentes autos, e ora se requer a este Venerando Tribunal.

L. Ainda que se admitisse que esse prazo ordinário de prescrição de vinte anos correspondia ao prazo de prescrição estabelecido pelo legislador português ao abrigo da possibilidade prevista no n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento n.º 2988/95 - no que não se concede e apenas se admite como mera hipótese de raciocínio - sempre este prazo seria atentatório do princípio da segurança jurídica, da proporcionalidade e da não discriminação dos litígios comunitários relativamente aos litígios nacionais, que vigoram e subjazem tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário.

M. O princípio da segurança jurídica exige, no contexto de uma actuação contra uma irregularidade lesiva dos interesses financeiros da União Europeia e que dê origem a uma medida administrativa a determinar o reembolso, pelo operador, das restituições à exportação indevidamente recebidas, que a situação desse operador não seja indefinidamente susceptível de ser posta em causa e que, consequentemente, seja aplicado um prazo de prescrição à possibilidade de actuação contra essa irregularidade.

N. Para cumprir a sua função de garantir a segurança jurídica, esse prazo aplicado deve ser conhecido antecipadamente ou, pelo menos, deve ser suficientemente previsível para o destinatário – cf. Ac. da 4.ª Secção do TJUE, de 05.05.2011, junto como doc. 1.

O. A prática jurisprudencial em Portugal – que tem vindo a aplicar à reposição de restituições à exportação similares às dos presentes autos o prazo geral de prescrição de vinte anos (e não o prazo de prescrição de cinco anos previsto internamente para a reposição de dinheiros públicos, constante do DL n.º 155/92) –, não é anterior ao ano da prática da irregularidade aqui em causa, desconhecendo-se, com efeito, qualquer Acórdão deste Venerando Tribunal nesse sentido proferido nos anos de 1994, 1995 ou mesmo em anos posteriores da década de 90.

P. A prática de aplicar à reposição de restituições à exportação não o prazo específico de reposição de dinheiros públicos previsto no artigo 40.º do DL n.º 155/92 – como era em larga medida expectável e como era prática relativamente à atribuição de outros subsídios públicos não exclusivamente comunitários -, mas o prazo geral de prescrição previsto no CC, viola o princípio da segurança jurídica, pelo menos em relação às condutas que, como a dos presentes autos, são anteriores ao primeiro dos Acórdãos internos que plasmou tal entendimento, razão pela qual tal prática e aplicação não poderiam vigorar no ordenamento interno nos moldes explicados.

De todo o modo,

Q. Ainda que não se entenda que a prática de aplicar o prazo geral de prescrição previsto no direito civil comum é atentatória da segurança jurídica, nos moldes que se deixou dito, sempre a aplicação de tal prazo de vinte anos ofende o princípio da proporcionalidade, subjacente aos ordenamentos jurídicos português e comunitário e discrimina flagrantemente os litígios comunitários dos litígios nacionais nesta matéria.

R. Mediante a adopção do artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento 2988/95 (e sem prejuízo do n.º 3 desse artigo), o legislador comunitário entendeu reduzir voluntariamente para quatro anos o período durante o qual as autoridades dos Estados-Membros, actuando em nome e por conta do orçamento comunitário, deveriam recuperar ou deveriam ter recuperado as vantagens indevidamente obtidas pelos operadores nacionais de cada Estado, consagrando, inclusivamente, que esse prazo poderá igualmente ser reduzido pelas legislações internas para três anos. – cf. artigo 3.º n.º 1, in fine, do mencionado Regulamento.

S. Relativamente aos dinheiros que são seus e por si geridos, a União Europeia entendeu consolidar na ordem jurídica as irregularidades cometidas pelos operadores económicos por força da consagração de um prazo de prescrição de quatro anos, com possibilidade, inclusivamente, de ser reduzido para três anos.

T. A percepção nos diferentes Estados-Membros do período de tempo necessário e suficiente para uma administração diligente actuar contra irregularidades cometidas pelos seus agentes económicos em prejuízo dos orçamentos comunitários ou mesmo nacionais é diferente.

U. O legislador português, sopesando as características da nossa administração pública e a tradição jurídica interna, considerou precisamente que o prazo que era razoável para que a sua administração actuasse contra irregularidades cometidas pelos seus nacionais em prejuízo do orçamento nacional era o prazo de cinco anos – cf. art. 40.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

V. Para restituição dos dinheiros públicos que saíram dos cofres do Estado Português, o legislador nacional tem por necessário apenas um prazo de cinco anos para a administração actuar, e vem admitir-se que, para a restituição de dinheiros públicos comunitários em questão, se aplique internamente um prazo geral de prescrição de vinte anos, sem consagração legislativa expressa nesse sentido, quando a própria União europeia, "titular" desse alegado crédito a repor, considera que quatro (ou mesmo três anos) se mostram adequados para a prescrição de tais dívidas.

W. As regras previstas pelo direito nacional relativamente à recuperação de auxílios comunitários indevidos não pode consagrar um regime que venha a ser discriminatório relativamente aos processos destinados a solucionar litígios nacionais do mesmo tipo (v., neste sentido, acórdãos de 21 de Setembro de 1983, Deutsche Milchkontor e o., 205/82 a 215/82, Recueil, p. 2633, n.º 19, de 12 de Maio de 1998, Steff – Houlberg Export e o., C-366/95, Colect., p.I-2661, n.º 15, de 16 de Julho de 1998, Delmühle e Schmidt Söhne, C-298/96, Colect., p. I-4767, n.º 24, ou de 19 de Setembro de 2002, Huber, C-336/00, Colect., p. I – 7699, n.º 55).

X. Ao consagrar-se um prazo de cinco anos para a administração nacional actuar e recuperar dinheiros públicos nacionais indevidamente recebidos e, simultaneamente, ao determinar-se (ainda que por via de prática jurisprudencial, um prazo de vinte anos para essa mesma administração actuar e recuperar dinheiros públicos comunitários indevidamente recebidos consagra-se um regime discriminatório relativamente aos processos destinados a solucionar litígios nacionais e comunitários do mesmo tipo.

Y. A prática de aplicar o prazo geral de prescrição de vinte anos à reposição de restituições à exportação – consagrada pela sentença ora posta em crise – viola o mencionado princípio da não discriminação dos processos internos destinados a solucionar litígios nacionais e comunitários do mesmo tipo, não podendo, em consequência, ser mantida.

Por outro lado,

Z. «Um prazo nacional de prescrição "mais longo", na acepção do artigo 3.º, n.º 3, do regulamento 2988/95, não deve, nomeadamente, ir manifestamente além do necessário para atingir o objectivo de protecção dos interesses financeiros da União» - cf. parágrafo 38 do doc. 1.

AA. À luz do objectivo de protecção dos interesses financeiros da União, para o qual o legislador da União entendeu que um prazo de prescrição de quatro anos (ou mesmo de três) era suficiente para permitir às autoridades nacionais a actuação contra uma irregularidade lesiva dos interesses financeiros e que pode levar à adopção de uma medida como a recuperação de um benefício indevidamente recebido, afigura-se que dar a essas autoridades um prazo de vinte anos vai além do necessário a uma administração diligente. – cf. parágrafo 43 do doc. 1.

BB. A administração portuguesa tem um dever geral de diligência na verificação da regularidade dos pagamentos que efectua e que pesam no orçamento da União, uma vez que os Estados-Membros devem respeitar o dever de diligência geral que o artigo 4.º, n.º 3, da EU, que implica que devem tomar as medidas destinadas a remediar as irregularidades com prontidão.

CC. Admitir a possibilidade de os Estados-Membros concederem à sua administração um período para agir tão longo como o que é proporcionado por um prazo de prescrição de vinte anos poderia, de certa forma, encorajar a inércia das autoridades nacionais no combate às irregularidades na acepção do artigo 1.º do Regulamento n.º 2988/95, expondo os operadores, por um lado, a um longo período de incerteza jurídica e, por outro, ao risco de já não terem a possibilidade de fazer a prova da regularidade das operações em causa após esse período. – cf. parágrafos 44 e 45 do doc. 1; E, pior, colocando o Estado Português a admitir a nível comunitário que a sua administração é pouco diligente,

necessitando de vinte anos para verificar a regularidade dos pagamentos efectuados (e, eventualmente, concluir pela reposição dos subsídios comunitários recebidos pelos operadores nacionais), falta de diligência que nem internamente, perante os cidadãos nacionais e em relação aos dinheiros públicos dos cofres do Estado Português, admite, prevendo que cinco anos serão suficientes para a actuação da sua administração na reposição dos seus dinheiros públicos.

DD. «O princípio da proporcionalidade opõe-se, no âmbito da utilização pelos Estados-Membros da faculdade que lhes é dada pelo artigo 3.º, n.º 3, do Regulamento n.º 2988/95 à aplicação de um prazo de prescrição de trinta (vinte) anos ao contencioso relativo ao reembolso de restituições indevidamente recebidas.» - cf. parágrafo 47 do doc. 1

EE. No caso da aplicação de um prazo de prescrição de direito comum ao contencioso relativo ao reembolso de restituições indevidamente recebidas antes da entrada em vigor do Regulamento n.º 2988/95 se revelar desproporcionada em face do objectivo de protecção dos interesses financeiros da União, essa regra deve ser afastada e o prazo geral de prescrição previsto no artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2988/95, tem vocação para ser aplicado na medida em que também se dirige às irregularidades cometidas antes da entrada em vigor desse regulamento e começa a correr na data da prática da irregularidade em causa – cf. parágrafo 51 do doc. 1.

FF. Ao julgar que, "in casu", se tinha por não verificada a prescrição do procedimento de reposição de restituições à exportação, por à mesma se aplicar o prazo geral ordinário de vinte anos, o Tribunal "a quo" violou o disposto no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2988/95, 297.º n.º 1 do CC e, bem assim, os princípios da segurança jurídica, da não discriminação dos processos destinados a solucionar litígios comunitários relativamente aos litígios nacionais e da proporcionalidade, que vigoram e subjazem tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Mais se requer, nos termos do art. 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que a instância seja desde já suspensa e o reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

• A possibilidade de adopção de um "prazo mais longo", prevista no n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento n.º 2988/95, pode ser exercida por um Estado-Membro nos casos em que tal prazo mais longo não está previsto numa disposição expressa e específica relativa ao reembolso de restituições à exportação, resultando, ao invés, da aplicação jurisprudencial a essas situações de um prazo geral de prescrição previsto no direito interno do Estado-Membro, que abrange todos os casos de prescrição não regulados especificamente?

Em caso afirmativo,

• A aplicação nesses termos, por um estado-membro, de um prazo de prescrição de vinte anos para a reposição de restituições à exportação oriundas de fundos comunitários ofende o princípio da segurança jurídica?

• A aplicação nesses termos, por um Estado-membro, de um prazo de prescrição de vinte anos para a reposição de restituições às exportações oriundas de fundos comunitários é discriminatória relativamente aos processos destinados a solucionar litígios nacionais do mesmo tipo, considerando que a legislação nacional prevê, para a reposição de dinheiros públicos oriundos do Orçamento do Estado nacional um prazo de apenas cinco anos para a administração nacional actuar e recuperar tais dinheiros públicos nacionais indevidamente recebidos?

• A aplicação nesses termos, por um Estado-membro, de um prazo de prescrição de vinte anos para a reposição de restituições à exportação oriundas de fundos comunitários vai para além do necessário a uma administração diligente, violando o princípio da proporcionalidade, atendendo a que internamente é previsto um prazo de prescrição de cinco anos para a reposição de dinheiros públicos nacionais e a nível comunitário é estabelecido, para esse efeito, no artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2988/95 um prazo de prescrição de quatro anos (que pode ser reduzido para três)?

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

A. A sentença ora recorrida não merece censura.

B. O fundamento principal ora trazido à discussão pela Recorrente, por via do qual aquele sustenta a aplicação do prazo de prescrição de quatro anos previsto no Regulamento (CE) EURATOM n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995, nunca foi alvo de discussão da demanda no Tribunal a quo, e, por essa razão, não poderia ter sido (como não foi) alvo de apreciação por parte da douta sentença em crise.

C. Mutatis mutandis, quanto aos demais fundamentos apresentados pela Recorrente, como a alegada violação pelo Recorrido do princípio da segurança jurídica e do princípio da proporcionalidade, os quais são apresentados pela Recorrente como decorrência da não aplicação do prazo de prescrição previsto e regulado no Regulamento (CE, EURATOM) n.º 2988/95, do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995.

D. Embora o objecto do recurso seja delimitado pelas suas conclusões, nos termos dos artigos 684º, n.º 3 e 690º, n.º 1 do Código de Processo Civil, os recursos não se destinam, a apreciar questões novas,

mas sim a impugnar decisões proferidas anteriormente, e obviamente, com identidade com aquele que foi o objecto da decisão.

E. Constituindo a citada invocação do Regulamento (CE) EURATOM n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995 e os vícios de violação de princípios, uma nova discussão, não vertida no peticionado e argumentativo do Recorrente, deve, salvo melhor entendimento, o Douto Tribunal ad quem abster-se, face ao âmbito do presente Recurso, do seu conhecimento.

Sem conceder e por dever de patrocínio e de cautela, sempre se dirá que,

F. O Regulamento EURATOM tem como objecto específico regular o prazo de prescrição para a recuperação de ajudas comunitárias, ou seja, regular o procedimento administrativo em si mesmo, aplicando-se à relação entre a Comunidade Europeia e o Recorrido enquanto organismo pagador de ajudas comunitárias,

G. Não se aplicando à relação entre o Recorrido enquanto organismo pagador de ajudas comunitárias e a Recorrente enquanto beneficiária de ajudas apuradas como indevidamente atribuídas.

H. Ainda que a Recorrente tivesse alegado a prescrição do procedimento da recuperação de ajudas comunitárias ao abrigo de tal Regulamento – o que, reitera-se, não fez –, a obrigação de reembolsar os montantes indevidamente recebidos consubstancia uma "medida", nos termos do artigo 4.º do Regulamento (designadamente, a prevista no 1.º travessão do n.º 1), e não uma "sanção administrativa", na acepção do artigo n.º 5 do mesmo.

I. Não havendo, neste Regulamento, sido instituído nenhum prazo prescricional relativamente às "medidas" previstas no artigo 4º, afigura-se dever concluir que o respectivo prazo de prescrição é o prazo geral ordinário de 20 anos, nos termos do artigo 309º do Código Civil.

J. E o TJCE já se pronunciou sobre esta questão, fazendo-o em termos absolutamente claros e inequívocos, no sentido de que no que respeita à prescrição do procedimento (artigo 4.º, n.º 1, 1.º parágrafo), estatui o Regulamento, que o prazo de prescrição é de quatro anos, podendo também os Estados-membros conservar a possibilidade de aplicar um prazo mais longo (artigo 3.º, n.º 3).

K. Esta norma é absolutamente clara.

L. Estatui que o prazo de prescrição é o estabelecido nas legislações nacionais dos Estados-membros, desde que estes sejam superiores a quatro anos (vd. decisões de reenvio prejudicial de 23 de Setembro de 1999 (processo C-278/07) e de 13 de Outubro de 1999 (processos C-279/07 e C-280/07),

M. Daqui se conclui que, ao nível comunitário, não se previu nenhuma forma de fiscalização no que respeita tanto aos prazos de prescrição derrogatórios aplicados pelos Estados-Membros ao abrigo dessa disposição como aos sectores em que estes decidiram aplicar esses prazos, sendo aplicável as normas aplicáveis de prescrição são as do «estatuto substantivo» do crédito, ou seja, no caso, as normas emergentes do Código Civil (CC).

N. O que é, aliás, suportado no que tem sido o entendimento perfilhado pelos Tribunais competentes, que no que concerne à prescrição dos subsídios atribuídos pelos extintos IFADAP e INGA, acordam que o prazo de prescrição é o de 20 anos, nos termos do artigo 309.º do CC e contado nos termos da 2ª parte do n.º 1 do artigo 306.º do mesmo Código (cfr., neste sentido, os Acórdãos do STA, 1.ª Secção, de 22/10/2008 e de 17/12/2008 e de 9/06/2010, proferidos nos recursos nºs 601/08 e 599/08, 0185/2010, respectivamente).

O. É infundada a alegada aplicação retroactiva da lei mais favorável constante do n.º 2 do Reg. (CE EURATOM) n.º 2988/95, do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995, porquanto, não está em causa aplicar uma "sanção" administrativa mais favorável.

P. O caso em apreço respeita a um projecto do ano de 1995, anterior, portanto, à entrada em vigor do aludido Regulamento.

Q. Relativamente ao princípio da segurança jurídica, saliente-se que a Ajuda em causa é co-financiada pela Comunidade Europeia, pelo que a natureza das verbas envolvidas impõe, ou melhor, obriga a que o IFAP, IP tenha de cumprir as suas atribuições e competências, agindo sempre de forma vinculada e nunca de forma arbitrária.

R. O juiz nacional é o juiz comum do contencioso comunitário e deve, ao abrigo do princípio da aplicação descentralizada do Direito Comunitário, assegura na ordem interna, o respeito por todas as normas e princípios de Direito Comunitário.

S. Ao juiz nacional, porque directamente vinculado à observância dos princípios da aplicabilidade directa e do primado do direito comunitário (Ac. Van Gend en Loos, Ac. Costa/Enel, Ac. Simmentahl), incumbe a obrigação de aplicar integralmente este, deixando inaplicada qualquer disposição eventualmente contrária da lei nacional, quer esta seja anterior, quer seja posterior à regra comunitária.

T. As legislações nacionais, não podem excluir a recuperação de ajudas indevidamente concedidas, principalmente se foi apurado nos termos legais o incumprimento de legislação nacional e comunitária.

U. Pois que o Recorrido, face ao incumprimento detectado, apenas decidiu em cumprimento da legislação comunitária e nacional, quanto aos factos em causa, sem outro fim que não fosse a reposição

da legalidade e a recuperação da ajuda indevidamente paga, relativamente a quem se demonstrou não ter direito à mesma, por não reunir os requisitos essenciais para a atribuição daquela.

V. Não havendo, igualmente do princípio da proporcionalidade, pois que a actuação do Recorrido foi pois, determinada pelo poder-dever que incumbe ao mesmo, exigindo a devolução da totalidade da ajuda recebida, uma vez que a Recorrente não reunia os requisitos de que dependia a sua concessão

W. O princípio da proporcionalidade supõe a existência de um direito subjectivo constituído na esfera jurídica dos particulares ou de interesses legalmente protegidos e a realização de um fim de interesse público que haja de colidir com aqueles direito ou interesses. - (artigo 5.º, n.º 2 CPA).

X. Ora, no caso não se verificam estes requisitos, tratando-se simplesmente de um acto de recuperação de ajudas vinculado (ao primado do direito comunitário) face a irregularidades praticadas pela Recorrente.

Y. Sendo este principio condicionante da actividade administrativa, não descortina o Recorrido, em que se concretiza a sua violação no acto em recurso, uma vez que a fixação das condições de elegibilidade exigidas aos candidatos às ajudas é o resultado da actividade legislativa que, como é óbvio, não está nas atribuições do Recorrido.

Z. Relativamente ao envio do processo ao Tribunal de Justiça da Comunidade, por via de reenvio prejudicial, já se pronunciou o STA, sobre idêntica matéria [Acórdão proferido a 9/06/2010, Processo n.º 0185/2010], no sentido de que "esse reenvio apenas era obrigatório no caso de sobre essa questão não haver decisão interpretativa anterior desse Tribunal ou de a norma em causa não suscitar qualquer dúvida razoável (teoria do acto claro) - cfr. Acórdãos Cilfit, de 6/10/1982 e Intermodal, de 15/9/2005; Acórdão do STA (1.ª Secção) de 2/10/2008, recurso n.º 601/08 (...) relativamente à questão em análise, não só há decisões interpretativas do TJC (cfr. Acórdãos de 29/1/2009, proferidos nos processos n.ºs 278/07, 278/08 e 178/09, publicados no Jornal Oficial da União Europeia de 21/3/2009, citados no Acórdão Recorrido), como essa questão não apresenta dúvidas de interpretação razoáveis, como se evidenciará nos números seguintes. Por isso, não se procederá ao pretendido reenvio prejudicial.

E é com base na motivação que aqui se apresentou, e atentas as conclusões formuladas que, com o superior suprimento de V. Exas. deverá ser julgado improcedente o recurso apresentado, confirmando-se na íntegra a douta sentença recorrida, com o que se fará a costumada JUSTIÇA!

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

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 2704200501011529 (SF Tondela)

Fundamentação

***1.** Reenvio prejudicial*

O reenvio prejudicial suscitando a intervenção do TJUE sobre a validade e interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União justifica-se quando não haja qualquer anterior decisão do tribunal apreciando a questão decidenda ou quando a interpretação das normas comunitárias controvertidas suscite dúvida razoável (teoria do acto claro; art. 267º TFUE, anterior art. 234º do TCE)

No caso concreto o reenvio prejudicial deve ser recusado em consequência da prolação de decisões interpretativas do TJUE sobre a questão em análise, no sentido posteriormente adoptado no acórdão sumariado (acórdãos 278/07, 278/08 e 178/09 proferidos em 29.01.2009 publicados no Jornal Oficial da União Europeia de 21.03.2009)

***2.** Prescrição da dívida exequenda*

A questão decidenda foi apreciada e resolvida em jurisprudência pacífica do STA vertida nos acórdãos STA-SCA 22.10.2008 processo n.º 601/08; 17.12.2008 processo n.º 599/08; 9.06.2010 processo n.º 185/10)

Merecendo a adesão do Ministério Público transcreve-se, nas componentes relevantes, o sumário doutrinário do último acórdão citado:

I. As ajudas comunitárias concedidas à exportação de vinhos são financiadas pelo orçamento da Comunidade, através do Fundo Europeu de Garantia Agrícola da Comunidade (FEOGA), Secção Garantia [artigo 1.º, n.ºs 1, alínea a) e 2, alínea b) do Regulamento (CEE) n.º 729/70, do Conselho, de 21 de Abril de 1970].

(...)

***III.** O reembolso das quantias indevidamente recebidas pelos beneficiários dessas ajudas, incluindo a sua prescrição, é regulado pela legislação nacional [artigos 1.º, n.º 1, 2.º, n.º 4, 3.º, n.ºs 1 e 4 e 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo do Regulamento (CEE) n.º 2988/95, do Conselho, de 18 de Dezembro de 1955].*

IV. Não se estando, assim, perante dinheiros públicos, a entrar nos cofres do Estado português mas sim nos cofres da União Europeia (...) o prazo da prescrição desse reembolso não é o estabelecido no artigo 40.º do DL n.º 155/92, de 28 de Junho, mas antes o prazo geral estabelecido no artigo 309.º do C. Civil .

3. *Princípio da segurança jurídica e princípio da proporcionalidade*

O Ministério Público sufraga, com a reserva infra enunciada, o entendimento de que a adopção do prazo de prescrição de 20 anos para reembolso das quantias indevidamente recebidas pelos beneficiários das ajudas comunitárias não viola os princípios constitucionais em epígrafe, por adesão aos fundamentos expressos pela entidade recorrida, condensadas nas conclusões Q/Y (fls. 518/519)

Não obstante, impressiona o argumento expendido pela recorrente de que a distinção entre o prazo geral de prescrição de 20 anos para o reembolso de dinheiros públicos comunitários indevidamente recebidos (adoptado pela jurisprudência nacional), e o prazo de 5 anos para o reembolso de dinheiros públicos nacionais indevidamente recebidos (art. 40 DL n.º 155/92, 28 Junho), carece de fundamento material bastante e pode configurar violação do princípio constitucional da igualdade (art. 13º CRP)

Aponta neste sentido uma diferenciação de regimes jurídicos apenas radicada nas diferentes categorias institucionais das entidades que proporcionam as prestações (Estado/União Europeia) e que ignora o denominador comum dos interesses públicos por elas prosseguidos

Conclusão

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação-

4 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu objecto do recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) *A execução fiscal de que estes autos dependem, execução fiscal n.º 27042005010111529, foi instaurada em 01-09-2005, tendo como base certidão de dívida emitida pelo INGA, em 16-06-2005, respeitante a subsídios atribuídos no âmbito das Restituições à Exportação de Vinho, campanha de 1995, reportada aos DU`s n.ºs 501898, 511356, 514809 e 501980, no montante de € 634 995,78, "quantia que o beneficiário recebeu, mas a que não tinha direito por não reunir as condições previstas na legislação aplicável, determinando-se, em consequência, a reposição da quantia indevidamente recebida …", cfr. docs. de fls. 76 aqui dado por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;*

B) *A "reposição da quantia indevidamente recebida" foi decidida em 21 de Julho de 2004, no processo n.º 1208/2001 IRV, processo onde a Oponente exerceu audiência prévia, tendo apresentado argumentação muito próxima da apresentada nestes autos, vide fls. 77 a 100;*

C) *Na decisão vinda de aludir, comunicada à Oponente no dia seguinte, na parte final, referiu-se que a devedora tinha o prazo de trinta dias contados da notificação, para proceder ao pagamento voluntário e, findo o referido prazo, sem que pagamento haja, "será o montante em dívida compensado nos termos legais, com créditos que lhe venham a ser atribuídos, seguindo-se na falta ou insuficiência destes, a instauração do processo de execução fiscal …", idem anterior, parte final;*

D) *Da execução foi a executada citada em 21-07-2005 mas, porque o Órgão de execução Fiscal verificou que com a citação "não foram juntos os documentos que a acompanhavam, e o cálculo dos juros encontra-se incorrecto, foi ordenada a repetição da citação "sem contudo retirar valor jurídico e administrativo à citação anterior…" realizada em 26 de agosto de 2005, vide fls. 101 a 103;*

E) *Na sequência da primeira citação apresentou petição inicial em 19 de agosto de 2005 e, por via da segunda apresentou nova petição inicial em 22 de Setembro de 2005, cfr. fls. 1 e segs. e 107 e segs.*

5 – Do conhecimento da prescrição da obrigatoriedade de reposição das quantias indevidamente recebidas e do reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Por Acórdão deste STA de 17 de Abril de 2013, proferido nos presentes autos de recurso, foi decidido que a questão da alegada *prescrição da obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas* à luz do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento n.º 2988/95, do Conselho, não constituía questão nova que o Tribunal de recurso não devesse conhecer, pois a recorrente *invocara na sua petição inicial de oposição "*a prescrição da obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas" em face do disposto no n.º 1 do artigo 40.º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho, constituindo a invocação, *ex novo* no recurso, *do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento n.º 2988/95, num novo argumento, que não numa nova questão, acrescendo que a alegada violação de normas comunitárias é matéria de conhecimento oficioso* (cfr. Acórdão de 17/4/2013, a fls. 550 dos autos).

Foi igualmente decidido submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia um pedido de pronúncia, a título prejudicial, sobre as seguintes questões, suspendendo-se a instância até tal pronúncia:

«1.ª – O *prazo de prescrição do procedimento* previsto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995, relativo à protecção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, aplica-se apenas *à relação entre a Comunidade Europeia e o recorrido enquanto organismo pagador de ajudas comunitárias* ou também *à relação entre o recorrido enquanto organismo pagador de ajudas comunitárias e a recorrente enquanto beneficiária de ajudas apuradas como indevidamente atribuídas?*

2.ª – Caso se conclua que o prazo previsto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento é igualmente aplicável à relação entre o organismo pagador das ajudas e a beneficiária das ajudas apuradas como indevidamente atribuídas, deve entender-se que tal prazo é apenas aplicável quando em causa estejam sanções administrativas, na acepção do artigo 5.º do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995 ou também quando em causa estejam "medidas administrativas", na acepção do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo Regulamento, em especial a de reembolsar os montantes indevidamente recebidos?»

Por Acórdão do passado dia 17 de Setembro, proferido no processo C-341/13, cuja cópia autenticada consta de fls. 610 a 627 dos autos, o Tribunal de Justiça veio responder às questões que lhe foram submetidas nos seguintes termos (fls. 626 dos autos):

«1) O artigo 3.º do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de dezembro de 1995, relativo à protecção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, deve ser interpretado no sentido de que se aplica aos procedimentos instaurados pelas autoridades nacionais contra beneficiários de ajudas da União na sequência de irregularidades verificadas pelo organismo nacional responsável pelo pagamento das restituições à exportação no âmbito do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA).

2) O prazo de prescrição previsto no artigo 3.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Regulamento n.º 2988/95 aplica-se não apenas aos procedimentos por irregularidades que conduzem à aplicação de sanções administrativas, na aceção do artigo 5.º deste regulamento, como também aos procedimentos que conduzem à adoção de medidas administrativas, na aceção do artigo 4.º do referido regulamento. Embora o artigo 3.º, n.º 3, do mesmo regulamento permita que os Estados-Membros apliquem prazos de prescrição mais longos do que os de quatro ou três anos previstos no n.º 1, primeiro parágrafo, deste artigo, resultantes de disposições de direito comum anteriores à adoção do referido regulamento, a aplicação de um prazo de prescrição de vinte anos excede o que é necessário para atingir o objetivo de proteção dos interesses financeiros da União.»

Importa, agora, decidir do mérito do recurso.

6. Da prescrição da obrigatoriedade de reposição das quantias indevidamente recebidas pelo oponente

A sentença recorrida, a fls. 357 a 362 dos autos, julgou *totalmente improcedente* a oposição deduzida pela ora recorrente, fundamentando o decidido quanto *à prescrição da obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas* na inaplicabilidade do prazo de 5 anos previsto no n.º 1 do artigo 40.º do DL n.º 155/92 de 28 de Julho e a aplicação, ao invés, do prazo de prescrição ordinário de 20 anos previsto no Código Civil, conforme *jurisprudência uniforme* deste STA proferida em caso idêntico para o qual remete.

A decisão perfilhada na sentença recorrida é plenamente conforme à jurisprudência da 2.ª Secção deste Supremo Tribunal Administrativo, que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito tem uniformemente adoptado o entendimento de que *o prazo da prescrição desse reembolso não é o estabelecido no artigo 40.º do DL n.º 155/92, de 28 de Junho, mas antes o prazo geral estabelecido no artigo 309.º do C. Civil* .

Este entendimento não pode, porém, hoje manter-se.

Decidiu o TJUE em resposta à segunda questão que lhe foi colocada por este STA no pedido de pronúncia que lhe foi dirigido, que embora o artigo 3.º, n.º 3 do Regulamento n.º 2988/95 *permita que os Estados-Membros apliquem prazos de prescrição mais longos do que os de quatro ou três anos previstos no n.º 1, primeiro parágrafo, deste artigo, resultantes de disposições de direito comum anteriores à adoção do referido regulamento, a aplicação de um prazo de prescrição de vinte anos excede o que é necessário para atingir o objetivo de proteção dos interesses financeiros da União,* razão pela qual a sua aplicação seria ofensiva do princípio da proporcionalidade.

Resulta, igualmente, da decisão do TJUE, que não há obstáculo material à aplicação do prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento, pois que, em resposta à primeira questão colocada, ficou consignado que: «O artigo 3.º do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995, relativo à protecção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, deve ser interpretado no sentido de que se aplica aos procedimentos instaurados pelas autoridades nacionais contra beneficiários de ajudas da União na sequência de irregularidades verificadas pelo organismo nacional responsável pelo pagamento das restituições à exportação no âmbito do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA)».

Deste modo, deve considerar-se aplicável ao caso dos autos o prazo de prescrição previsto no n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento 2988/95, porquanto se trata de norma jurídica directamente aplicável na ordem jurídica interna (artigo 249.º, parágrafo 2.º CE e 8.º n.º 3 da Constituição) e porque não existe no ordenamento jurídico nacional norma especificamente aplicável que preveja prazo superior.

Poder-se-ia equacionar a aplicação ao caso dos autos, por analogia ou numa sua *interpretação conforme aos princípios do Direito da União* (como sugerido pela Comissão Europeia nas suas *Observações* no processo C-341/13, números 74 a 76), do prazo de prescrição de cinco anos previsto no

artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Junho, aplicável às reposições de dinheiros públicos que constituam despesas correntes do Estado.

Tal solução foi, porém, recentemente afastada pela 1.ª Secção deste STA, em Acórdão de 9 de Abril último (rec. n.º 173/13), com base em duas ordens de razões que nos parecem de acolher e que são deste modo enunciadas: *Em primeiro lugar, porque esse concreto regime tem vindo sucessivamente a ser afastado pela jurisprudência nacional – cfr. os acórdãos do STA, 1.ª Secção, de 22/10/2008, proc. 601/08; de 17/12/2008, proc. 599/08; e de 9-6-2010, proc. 185/10) - afastando assim o requisito da previsibilidade suficiente. Em segundo lugar, porque o "princípio de equiparação das condições para recuperação de prestações financeiras puramente nacionais" (que eventualmente podia ser invocado) tem sido aplicado em situações em que o Direito Comunitário não regula directamente o caso – cfr. ac. de 12 de Maio de 1998, processo C-366/95; acórdão de 16 de Julho de 1998, proc. C-298/96. Aliás, este último acórdão indica como fonte deste princípio o art. 5º do Tratado CE, segundo o qual compete aos Estado membros "(...) assegurar no seu território o cumprimento das regulamentações comunitárias" (considerando 23). Daí que, logo no considerando seguinte, refira que "(...) os litígios relativos à recuperação de montantes indevidamente pagos por força do direito comunitário, na falta de disposições comunitárias, devem ser decididas pelos órgãos jurisdicionais nacionais, sem prejuízo dos limites impostos pelo direito comunitário, no sentido de que as vias previstas pelo direito nacional não podem, na prática, tornar impossível ou excessivamente difícil a aplicação da regulamentação comunitária (...)". Existindo norma expressa na regulamentação comunitária, directamente aplicável, o acolhimento, no direito interno, dessa norma não pode, de modo algum, gerar incumprimento ou ineficácia do direito comunitário. Pelo contrário, tal acolhimento assegura a imposição efectiva do direito comunitário.*

Acresce que, a jurisprudência deste STA tem considerado aplicável às restituições de incentivos financeiros nacionais sem natureza tributária não o prazo de cinco anos previsto no artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 155/92, antes o prazo ordinário de prescrição de 20 anos previsto no Código Civil (cfr., por todos, o Acórdão da 2.ª Secção de 6 de Agosto último, rec. n.º 807/14 e jurisprudência aí citada), daí que a aplicação do prazo de cinco anos previsto no artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 155/92 não se traduza, na prática, em efectiva equiparação à solução consagrada pelo ordenamento jurídico nacional para situações semelhantes puramente internas.

Haverá, pois, que aplicar à prescrição da obrigação de restituição das quantias indevidamente recebidas o prazo de prescrição de 4 anos previsto no artigo 3.º, n.º 1 do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995.

Este Regulamento, que entrou em vigor no dia 26 de Dezembro de 1995 (cfr. o seu artigo 11.º), estabelece no n.º 1 do seu artigo 3.º que o prazo de prescrição do procedimento, é de *quatro anos a contar da data em que foi praticada a irregularidade,* interrompendo-se tal prazo *por qualquer ato, de que seja dado conhecimento à pessoa em causa, emanado da autoridade competente, tendo em vista instruir ou instaurar procedimento por irregularidade,* correndo de novo idêntico prazo *a contar de cada interrupção,* tendo, porém, a prescrição *lugar o mais tardar na data em que termina um prazo igual ao dobro do prazo de prescrição sem que a autoridade competente tenha aplicado uma sanção, excepto nos casos em que o procedimento administrativo tenha sido suspenso em conformidade com o n.º 1 do artigo 6.º.*

Ora, não consta do probatório fixado na sentença recorrida a data em que foi praticada a irregularidade que motivou a aplicação da medida administrativa de restituição do subsídio, sequer a data em que se deu exportação do vinho da campanha de 1995 a que se refere a alínea A) do probatório fixado, importando apurar tal data pois que esta, se posterior à data da entrada em vigor do Regulamento, será a do termo inicial do prazo de prescrição. Como importa, igualmente, dar oportunidade às partes de invocar ou rebater a invocação de eventuais causas de interrupção ou suspensão do prazo de prescrição que tenham ocorrido entre a data da prática da infracção e a decisão do INGA de reposição da quantia indevidamente recebida, a que se referem as alíneas B) e C) do probatório fixado, pois que tal oportunidade não lhes foi dada até ao momento e importa observar o *princípio do contraditório* e evitar *decisões-surpresa*.

Atento a que esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo *apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância* (artigo 21.º, n.º 4 do ETAF), impõe-se ordenar a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para que, após ampliação do probatório fixado nos termos *supra* referidos, decida da prescrição da obrigação de reposição das quantias indevidamente recebidas do INGA pela oponente, provenientes de Fundos Comunitários, à luz do disposto no artigo 3.º, n.º 1 do Regulamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de Dezembro de 1995.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento do recurso e, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 682.º do Código de Processo Civil, anular a sentença recorrida no segmento impugnado para ser

substituída por outra que, após a necessária ampliação do probatório fixado nos termos atrás apontados, decida da prescrição da obrigação de reposição das quantias indevidamente recebidas pela oponente.

Custas pela recorrida, que contra-alegou.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Dulce Neto.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Sumario:

I — Das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª instância cabe recurso directo para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando o recurso versar exclusivamente matéria de direito.

II — Questionando a recorrente que a sentença enferma de omissão de factos e que essa omissão relevou na qualificação jurídica do acto impugnado e na decisão do Tribunal «a quo» *quanto à admissibilidade da reclamação por ter julgado o acto impugnado meramente confirmativo de acto administrativo anterior o recurso envolve apreciação de matéria de facto pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente para o apreciar em razão da hierarquia.*

Processo n.º 452/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal administrativo

Não se conformando com a sentença do TAF de Loulé que rejeitou a acção administrativa especial deduzida pela A……. contra o Ministério das Finanças a pedir a anulação dos despachos da Subdirectora Geral dos Serviços do IMI de 8 de Março e de 05 de Julho de 2013 que indeferiram os recursos hierárquicos por si interpostos das decisões que indeferiram o reconhecimento da isenção de IMI relativamente às fracções "B" e "K" do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1819 da freguesia de …… – Tavira veio a autora dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do STA concluindo assim as suas alegações:

A) O aresto sob escrutínio ultrapassa o que as partes pediram (pronuncia-se sobre temas que as partes não pediram ao juiz para se preocupar) promove como se fosse o M P e prolata de forma a entupir os Tribunais sem decidir a questão de fundo o que constitui nulidade nos termos do artigo 125 do CPPT

B) Cita-se que se deu vista ao Mº Pº e que este deu parecer no sentido da improcedência do recurso mas não se notificou a autora desse parecer nem se consegue vislumbrá-lo no SITAF pelo que se invoca a nulidade do aresto nesta parte.

C) A sentença enferma de pronúncia "extra petita" o que constitui nulidade nos termos do n.º 1 do artigo 125 do CPPT

D) Deve ter-se por provado o que dizem os documentos 5/11 (parecer 54/2013) e 5/22 (parecer 374/213) o fundamento – novo – para se indeferir o recurso hierárquico. "A afectação legalmente exigida para o prédio em causa não se mostra cabalmente demonstrada."

E) Na selecção da matéria de facto fez-se de conta que os documentos 5/11 e 5/22 não estão no processo

F) Trata-se de uma omissão que permite dizer artificiosamente que o acto recorrido (decisão do recurso hierárquico) é confirmativo do prolatado pelo chefe de serviço de finanças porque os fundamentos seriam os mesmos.

G) Diz o artigo 36 do CPPT que "as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

H) O aresto recorrido considera padecerem de erro estas indicações da AT mas depois vem fazer reverter essa falta contra o contribuinte, contra autora, e entende que se aplica a solução do artigo 37 do CPPT

I) Tudo a cargo da autora, mormente as custas.

O contribuinte seguiu o único meio indicado nas notificações, não existia outro meio segundo a AT porque senão teria sido indicado "ex vi" do n.º 2 do artigo 36 do CPPT.

J) As notificações estão correctas e a AT cumpriu a lei quanto ao conteúdo das notificações

K) O recorrente agiu de boa fé

L) A decisão que indefere o recurso hierárquico não é meramente confirmativa da anterior do chefe de Finanças de Tavira porquanto difere da sua fundamentação pelo que nunca poderia aplicar-se o artigo 53 do CPTA

M) Os fundamentos são diferentes: no primeiro caso entende-se que o rendimento é secundário, no outro entende-se, no fundo, que não apresenta meios probatórios suficientes.

N) Também aqui o aresto não apreciou o que a recorrente referiu, no seu requerimento apresentado, sobre a leitura do artigo 65/4 do CPPT

O) José Casalta Nabais in Direito Fiscal 2013 7.ª edição p395 afirma: "Em contrapartida, em caso de indeferimento cabe segundo o artigo 65/4 do CPPT recurso hierárquico, nos termos do presente código, configurando esse recurso hierárquico como impugnação administrativa necessária.

P) O recurso hierárquico tem natureza facultativa e efeito devolutivo (n.º 1 do artigo 67 do CPPT): Mas também esse n.º 1 diz "salvo disposição em contrário".

Q) Significa que há dois caminhos ao dispor do contribuinte no processo de concessão de benefícios fiscais em caso de indeferimento: recurso judicial imediato contra o acto do Serviço de Finanças no prazo de 90 dias; recurso hierárquico necessário para o Ministro das Finanças de cuja decisão há recurso contencioso no prazo de 90 dias, mesmo que se trate de decisão meramente confirmativa da anterior

R) No caso de procedimento de concessão de benefícios fiscais por força das disposições conjugadas dos artigos 65/4 e 67/1, ambos do CPPT, o recurso hierárquico torna-se necessário (dupla conforme) sendo a decisão que sobre o mesmo recair recorrível no prazo de 90 dias tal como aliás entendeu a AT.

S) A entender-se de forma diferente ocorreria inconstitucionalidade nomeadamente por violação do princípio da confiança e direito à defesa, além do da legalidade o que se invoca.

T) A isenção de IMI das Pessoas Colectivas Públicas carece de acto administrativo meramente declarativo.

U) O B…… e a sua A…… anexa são uma unidade com as funções de realizar as finalidades do C…… – artigo 2º da PI

V) Em termos de natureza jurídica as entidades B…… inserem-se nas outras actividades complementares de segurança social e a sua A…… anexa insere-se em outra de intermediação monetária sendo ambas consideradas instituições financeiras nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97 do CIRC.

W) Sendo pacifico que o B…… é uma IPSS que prossegue fins de previdência e beneficência verifica-se que a A…… a ele anexa tem a mesma natureza ou carácter como resulta dos pareceres referidos e que aqui se dão por reproduzidos.

X) Ambas as entidades prosseguem ou comungam os mesmos fins do C…… sendo uma e a mesma unidade económico funcional como entendeu o Conselho de Administração Fiscal na deliberação citada no artigo 2º da PI

Y) Decorre do artigo 5º do EBF que o reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo declarativo salvo quando a lei dispuser em contrário. No caso em apreço a AT não tem poder para dizer o que cabe ou não no âmbito do benefício fiscal que dimana da lei n.º 151/99 de 14 12.

Z) As normas sobre benefícios fiscais admitem interpretação extensiva artigo 10.º do EBF

Não decorre do DL 136/79 de 18 de Maio que as caixas económicas tenham ou mantenham personalidade jurídica e estatutos próprios mas também o não proíbe, podendo dispor de órgãos homólogos e estar integrados na própria estrutura orgânica e funcional prevista nos estatutos das entidades a que estão anexas.

AA) A A…… integra o sector social da economia, não tem fins lucrativos. Os bancos comerciais do sector privado integram o sector privado da economia. Não há comparação possível. Não se pode aqui colocar em causa o princípio da igualdade porque se trata de situações muito diferentes.

BB) Sendo os elementos literais das normas isentivas de IMI e IMT idênticos ocorrendo que quanto à isenção de IMI o EBF diz mais que a lei da AF – alínea d) do artigo 1º da Lei 151/99 de 14 12 "Contribuição Autárquica hoje IMI – de prédios urbanos destinados à realização dos seus fins estatutários –

CC) Surpreende que a AT sabendo, como sabe, que em sede de IMT a isenção é sempre conferidas às PCUP, quer os bens sejam para habitação própria, quer sejam para arrendamento (ou seja sirvam para produzir proveitos de uso exclusivo para a entidade) bastando apresentar uma acta onde se declare o fim (é suficiente a mera declaração) venha dizer que se não fosse como entende então todos os prédios tinham isenção.

DD) No caso a isenção de IMI das PCUP, a sua amplitude resulta da lei – alínea d) do artigo 1º da Lei 151/99 de 14 12 por força do n.º 2 do artigo 5º do EBF onde não se usa o termo "directamente" que é ainda usado na alínea e) do n.º 1 do artigo 44 do EBF

EE) No caso do IMT a lei prevê a forma como se integra o conceito "directa e imediata" afectação dos bens aos fins refere o artigo 10 n.º 2 alínea b) do CIMT que esse desiderato se comprova: b) nos caso a que se referem as alíneas d) e) e f) do artigo 6º de documento comprovativo da qualidade de adquirente e de certidão ou cópia autenticada da deliberação sobre a aquisição onerosa dos bens da qual conste expressamente o destino destes.

FF) No caso do IMI a lei não tem uma norma igual à alínea b) do n.º 2 do artigo 10 do CIMT E não será preciso porque a alínea d) do artigo 1º da lei 151/99 de 14 12 não coloca limitações ao benefício fiscal.

GG) Se a lei da AR que tem competência exclusiva sobre a matéria não coloca entraves à amplitude do benefício não poderá a lei ordinária anterior – EBF – na redacção de 1989 colocá-los tendo em conta o n.º 2 do artigo 5º do EBF

O reconhecimento do benefício tem efeito meramente declarativo.

HH) Mas mesmo considerando a redacção da alínea e) do n.º 1 do artigo 44 do EBF ou seja mesmo que se considerasse em vigor a expressão "directamente" ter-se-ia que aplicar o mesmo critério que a AT tem para interpretar e aplicar a norma de isenção de IMT porque tem uma literalidade igual e mais restritiva (no IMI fala-se em "directamente" no IMT fala-se em "directa e imediatamente"

II) No parecer acima reproduzido o que se pretende dizer é que o termo "directa" não causa problema algum porque se entende que aí cabem os prédios para instalações, para locação ou para revenda ou seja para obter proveitos para a PCUP.

JJ) Dir-se-á que a A…… não pode exercer a actividade de compra de prédio para revenda. Não pode nem quer. O que acontece é o funcionamento do mecanismo do artigo 18 da Lei das Caixas Económicas (Dec Lei 137/79 de 18 05)

Pode adquirir os imóveis para recuperar créditos e tem que os vender no prazo de 3 anos. Nesse interim pode locá-los mas tem que os alienar certamente tentando obter mais valias, se possível.

KK) A actividade/objecto da A…… é um meio para obter proveitos para entregar ao B…… que é detentor a 100% do seu capital institucional (não capital social/acções ou quotas).

LL) Quer seja por aplicação da Lei 151/99 quer seja pela aplicação extensiva do regime de IMT ao IMI quanto à prova suficiente do destino dos bens (mera declaração ou não, em acta) o certo é que no caso dos autos deveria a AT conferir o benefício fiscal. Trata-se de um princípio de legalidade ínsito na CRP.

MM) Foram violadas as disposições legais a que se aduziu nas conclusões supra se interpretadas de forma diferente à que é proposta nestas alegações para além da violação da CRP.

NN) A ser como se diz as custas têm que ser imputadas à AT

Termos em se devem julgar procedentes as nulidades do aresto, julgar-se provada a factualidade acima indicada considerando-se adicionada a decisão sobre a matéria de facto, anulando-se o aresto recorrido e julgando-se a acção procedente

Contra alegou a Autoridade Tributária assim concluindo:

A. A sentença recorrida ao decidir que os actos secundários objecto dos presentes autos são meramente confirmativos dos actos primários notificados e impugnados pela Autora fez uma correcta interpretação e aplicação do direito aplicável aos factos dados como provados.

B. O despacho impugnado proferido pela Subdirectora Geral no recurso hierárquico interposto da decisão do chefe de serviço de Finanças de Tavira que indeferiu o pedido de isenção de IMI relativamente ao prédio em causa consubstancia um acto meramente confirmativo na medida em que reproduz ainda que mediante palavras ou termos diferentes os elementos integradores do acto primário como bem evidenciou a sentença recorrida.

C. A recorrente não demonstrou que a decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico possui elementos completamente diferentes daqueles que fundamentaram o despacho de indeferimento do pedido de isenção de IMI pelo chefe de serviço de Finanças de Tavira contrariamente ao que alega.

D. Por consequência o acto secundário objecto dos presentes autos é inimpugnável na medida em que meramente confirmativo do acto primário, o despacho do chefe de serviço de finanças de Tavira.

E. É este o acto lesivo que foi notificado à ora recorrente e por este impugnado administrativamente o que obsta ao conhecimento do objecto do processo e conduz à absolvição da entidade demandada.

F. Por força do disposto no artigo 87/1 do CPTA o juiz findos os articulados deverá conhecer de todas as questões que obstem ao conhecimento do objecto do processo.

G. Sendo que a inimpugnabilidade do acto impugnado obsta ao prosseguimento do processo nos termos do artigo 89/1 alínea c) do CPTA.

H. A inimpugnabilidade do objecto da acção constitui uma excepção dilatória expressamente prevista cujo conhecimento é oficioso e independente de ter sido suscitada ou não, na medida em que decorre do não preenchimento de pressupostos processuais específicos do contencioso administrativo,

cuja regulamentação consta exclusivamente do CPTA, como notam Mário Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha in CPTA anotado pp591/592

I. Donde inexistir qualquer decisão "ultra petitum" geradora da nulidade como aventaria o recorrente nas alegações se recurso.

J. Nem incorrer a sentença recorrida em violação do n.º 1 do artigo 125 do CPPT do artigo 53 do CPTA bem como dos artigos 65/4 e 67 do CPPT como pretende a recorrente.

L. Considerou a sentença recorrida que o contribuinte ao abrigo do princípio da boa fé não podia ser prejudicado por a notificação efectuada omitir a possibilidade de ser logo deduzida Acção Administrativa Especial do acto do Chefe de Serviço de Finanças.

M. Pelo que determinou aplicar o disposto no n.º 4 do artigo 37 do CPPT conforme Jorge Lopes de Sousa In CPPT anotado vol I 2011 pp 362

Deve ser negado provimento ao recurso.

O Mº Pº teve vista no processo

Colhidos os vistos cumpre decidir

FUNDAMENTAÇÃO:

De Facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o tribunal "a quo" levou ao probatório:

1 Em 07 Novembro de 2012 a A…… requereu ao chefe de serviço de finanças de Tavira o reconhecimento da isenção de IMI das fracções autónomas designadas pelas letras B e K do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1819 da freguesia de …… cfr folhas 14 dos autos.

2. Em 17 de Dezembro de 2012 o chefe de serviço de finanças de Tavira indeferiu no que respeita às fracções autónomas B e K o requerimento referido em 1 com os seguintes fundamentos:

"Suposições de ganhos eventuais, temporários ou com alguma probabilidade de sucederem, titulam um rendimento secundário que nada tem a ver com a realização directa dos fins da instituição financeira A……" cf. folhas 23 e 24 dos autos.

3. Estas decisões foram notificadas do seguinte modo:

"Mais fica notificado de que no prazo de 30 dias a contar da presente notificação que se considera efectuada no dia da recepção do presente ofício, poderá, querendo, apresentar recurso hierárquico do referido despacho nos termos do artigo 66 do CPPT dirigido ao Exmº Ministro das Finanças, mas a apresentar neste serviço de Finanças cf. folhas 23 e 24 dos autos.

4. No dia 26 de Dezembro de 2012 a A…… dirigiu ao Ministro das Finanças recurso hierárquico interposto contras decisões identificadas em 2 cf. folhas 25 dos autos.

5. No dia 26 de Fevereiro e 17 de Junho de 2013 na Direcção de Serviços do IMI foram elaboradas informações relativas às fracções autónomas B e K respectivamente do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1819 da freguesia de …… que aqui se dão por reproduzidas donde consta:

"Relativamente à qualificação jurídica da recorrente constata-se que a A…… anexa ao B……, Instituição Particular de Solidariedade Social é uma pessoa colectiva de utilidade pública conforme despacho de 08 10 1991 publicado no DR II Série n.º 243 de 22 10 1991.

Não obstante aquela qualidade imposta por lei também a alínea e) do n.º 1 do artigo 44 do EBF exige que a aquisição e posterior afectação do prédio vise a directa e imediata realização dos fins prosseguidos pela pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, neste caso concreto da A……. Salvo melhor opinião entende-se que o legislador ao utilizar o advérbio "directamente" quis que fosse pressuposto para a concessão deste benefício fiscal a instrumentalização do prédio aos fins estatutários prosseguidos pela pessoa colectiva de utilidade pública o que não se compadece com a aquisição e posterior alienação de prédios com vista à obtenção de mais valias

Conclusão:

Pelas razões expostas conclui-se que o recurso hierárquico não merece provimento devendo manter-se o despacho recorrido por não estarem reunidos os pressupostos legais exigidos pela alínea e) do n.º 1 do artigo 44 do EBF" Cfr folhas 30 a 49 dos autos

6. Em 08 Março de 2013 na informação relativa à fracção B e em 05 Julho de 2013 na informação relativa à fracção K foram exaradas pela Subdirectora Geral os seguintes despachos – actos impugnados:

"Concordo

Nos termos e com os fundamentos expostos na presente informação e pareceres nela exarados, indefiro o recurso hierárquico.

Mantenho o despacho recorrido com todas as consequências legais." Cf. folhas 30 e 41 dos autos.

De direito:

Foi perante esta factualidade que a mº juiz rejeitou esta acção administrativa e absolveu a ré da instância por considerar que o objecto dela era a impugnação de actos administrativos secundários

meramente confirmativos de actos primários, estes sim lesivos do direito da recorrente, razão pela qual havia sido notificada tendo-os a Autora impugnado

Assim fazendo apelo ao preceituado no artigo 53 do CPTA a mª juiz rejeitou esta acção e absolveu a ré da instância

A recorrente não se conforma com esta decisão e como se verifica o ter das suas alegações e conclusões considera que a sentença enferma de nulidade por excesso de pronúncia e de omissão de factos que considera provados documentalmente.

Refere depois que a decisão administrativa objecto desta acção não pode ser qualificada como acto administrativo meramente confirmativo dado os fundamentos do acto em causa serem diferentes do acto primário que se diz lesivo sucedendo até que no caso o recurso hierárquico indeferido não tem natureza facultativa pois se trata de recurso necessário.

Quanto ao mérito considera a recorrente que a Administração Tributária fez uma errada interpretação e aplicação da lei quando indefere a concessão do benefício fiscal de isenção de IMI.

Concretamente refere a errada interpretação da alínea d) do n.º 1 do artigo 1º da Lei 151/99 de 14 12.

Questão prévia

Como se deixou já referido a recorrente põe em causa os factos levados ao probatório questionando a sua suficiência e invocando a omissão de factos que por constarem dos documentos n. 5/11 e 5/22 deveriam ter sido levado ao probatório até porque essa omissão é que permite qualificar como acto confirmativo o acto recorrido.

Notificadas as partes sobre a eventual incompetência do STA em razão da hierarquia para dizerem o que se lhes oferecesse sobre tal excepção as partes nada disseram.

É pelas conclusões de recurso que o Tribunal "ad quem" delimita o âmbito das questões que deve apreciar, estando ainda obrigado a conhecer de todas aquelas que sejam de conhecimento oficioso.

Como se constata das alegações de recurso e designadamente das conclusões 6 a 8 de folhas 124 e inclusive do pedido formulado a folhas 129. A recorrente questiona a omissão de factos ou seja invoca erro de julgamento sobre a matéria de facto já que de tal omissão de factos releva na qualificação jurídica da decisão relativamente ao acto impugnado que o Tribunal considera meramente confirmativo e por isso inimpugnável e a recorrente diz ser acto lesivo diferente do anterior, autónomo e como tal impugnável.

O conhecimento do mérito do recurso envolve assim também matéria de facto.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável "ex vi" do artigo 2-º alínea c) do CPPTributário. A competência é assim pressuposto processual de conhecimento oficioso pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal "ad quem" tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre o erro na sua valoração por falta, insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso

Sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo do Sul. A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas no mínimo pela Recorrente.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Prazo. Caducidade. Sábado. Dia útil.

Sumário:

A disposição da primeira parte da alínea e) do artigo 279.º do Código Civil deve ser interpretada de forma actualista, no sentido de que, também quando o último dia do prazo caia num sábado transfere-se para o primeiro dia útil.

Processo n.º 548/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……., L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra), datada de 15 de Janeiro de 2014, que julgou procedente a impugnação para anulação da liquidação de IMT e dos respectivos juros compensatórios, no montante de € 122.542,79 e de € 4.686,84, respectivamente, que contra si havia intentado A……., Lda.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I) Nos termos da alínea e) deste artigo 279º do Código Civil: "O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil" e "a contrario sensu" o prazo que termine noutros dias da semana não se transfere.

II) Neste sentido tem vindo a pronunciar-se o Supremo Tribunal de Justiça, nomeadamente no acórdão 06S3757 de 21/01/2007 e no acórdão 07A3015 de 06/11/2007, em cujo sumário se pode ler: IV - Havendo as partes convencionado que a contagem do período de reflexão contratual se fazia em dias úteis, terá de ser considerado dia útil o dia de Sábado, porque não sendo o prazo de natureza processual, o critério a seguir é o que decorre da lei substantiva, onde só não, não são considerados dias úteis os domingos e feriados"

III) O Código Civil foi desde a data da sua primeira publicação em 1966 objecto de várias alterações, não tendo, no entanto, a norma em causa sido objecto de alteração, dado que não foi intenção do legislador incluir na previsão da norma o sábado.

IV) No caso dos presentes autos, em que o prazo para a revenda dos imóveis em causa terminava num sábado, e atendendo à redacção da alínea e) o artigo 279º do CC, não poderia o sábado deixar de ser considerado o último dia do prazo.

V) Até porque, hoje em dia, com a privatização do notariado é exequível a realização de escrituras públicas ao sábado, e, nessa medida teria podido o Impugnante ter celebrado a escritura de revenda nesse último dia do prazo em que terminava a sua isenção, de acordo com o disposto no artº 11º n.º 5 do CIMT

VI) A sentença recorrida, ao assim não entender, apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos acima assinalados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termos em que, com o mui douto suprimento de V. Exas., deverá ser considerado procedente o recurso e revogada a douta sentença recorrida, como é de Direito e Justiça.

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

I - A Recorrente vem interpor recurso da decisão proferida pelo Tribunal "a quo", alegando, em suma, que, no caso dos presentes autos, em que o prazo para a revenda dos imóveis terminava num sábado, e atendendo à redação da alínea e) do artigo 279º do CC, não poderia o sábado deixar de ser considerado o último dia do prazo.

II - Da matéria considerada provada conclui-se que a ora Recorrida procedeu à revenda dos imóveis dentro do prazo previsto no art.º 11.º, n.º 5 do CIMT.

III - O Tribunal *a quo* deu como provado, designadamente e para o que aqui releva, que:

a) Em 8 de Maio de 2007, a Impugnante, ora Recorrida, adquiriu quarenta e sete frações autónomas do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na Rua …….., n.º …….., na ……., freguesia de ……, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º 10475;

b) No dia 10 de maio de 2010, a Impugnante procedeu à revenda de 20 daquelas frações autónomas;

c) Consta do Relatório de Inspeção que "*(...) verifica-se que o último dia do prazo para o sujeito passivo beneficiar do prazo da revenda foi no dia 08 de Maio de 2010, que corresponde a um sábado. Ora, nos termos da alínea e) do artigo 279º do Código Civil "o prazo que termine em domingo ou dia*

feriado transfere-se para o primeiro dia útil seguinte (...)" pelo que esta cláusula não se aplica no caso em apreço, uma vez que é taxativa quanto aos domingos ou dias feriados. (...) para poder beneficiar da isenção prevista no artº 7º do CIMT, a revenda dos prédios em causa deveria ter sido celebrada até ao dia 08/05/2010 e não após essa data. (...)";

d) O dia 8 de Maio de 2010 foi um sábado.

IV - O prazo de caducidade referido no art.º 11, n.º 5 do CIMT é um prazo substantivo ao qual se aplica o disposto no art,º 279.º do CC), por força do disposto no art.º 296.º do CC.

V - Tem sido jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo considerar que, para efeitos da aplicação da alínea e) do art.º 279,º do CC, quando o termo de um prazo ocorra num sábado, o mesmo transfere-se para o dia útil seguinte.

VI - O Acórdão do STA proferido no processo n.º 0701/07, de 23/01/2008 (disponível *in* www.dgsi.pt) refere, a propósito da primeira parte da alínea e) do art.º 279.º do CC, que "*(...) deve interpretar-se a norma, quando se refere aos domingos e feriados, como incluindo os sábados, ou seja, todos os dias não úteis. (...) O Código Civil foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 47344, de 25 de Novembro de 19[6]6, para vigorar a partir de 1 de Junho de 1967, como dispõe no n.º 1 do seu artigo 2.º. Nesse tempo, a vulgarmente chamada «semana inglesa» não estava generalizada, e muito menos a «semana americana». Ou seja, o sábado era um dia útil ou, ao menos, parte dele (...). Assim, o legislador, ao determinar a transferência do termo do prazo de prescrição para um dia útil, quando este termo caísse em dia não útil, identificando como tais os domingos e feriados, exprimiu o mesmo que, se fosse hoje, significaria com uma referência aos sábados, domingos e feriados." - sublinhados nossos*

VII - Uma vez que o sábado não é um dia útil, deve ser para este efeito equiparado ao domingo ou ao dia feriado referidos na alínea e) do artº 279º do Código Civil. Pelo que o prazo que termine a um sábado transfere-se, neste caso, para o primeiro dia útil seguinte.

VIII - Ou seja, a Recorrida procedeu à revenda dos imóveis dentro do prazo previsto no art.º 1l,º, n.º 5 do CIMT.

IX - As liquidações impugnadas são portanto ilegais, nos termos do disposto no artº 99.º do CPPT.

X - Considerando a prova produzida, bem como o direito aplicável à questão em apreço, a decisão proferida pelo Tribunal "a quo" não poderia ser outra.

Termos em que deve ser julgado improcedente o presente recurso, mantendo-se a decisão recorrida, fazendo assim V/ Exas. a COSTUMADA JUSTIÇA!

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela manutenção da sentença devendo o recurso ser julgado improcedente, entendendo para tal que, como o tribunal *a quo,* entende, dever ser feita uma interpretação actualista da norma do artº 279º do Código Civil no sentido de que também o sábado está abrangido pela norma em questão.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

a) Em 8 de Maio de 2007 a A……., Lda, adquiriu quarenta e sete fracções autónomas do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ……, n.º ……, na ……., freguesia de ……., descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º 10475 - Cfr. documento 2, junto com a p.i., o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

b) No dia 10 de Maio de 2010 a Impugnante procedeu à revenda de 20 das 47 fracções autónomas referidas na alínea antecedente, as quais se encontram identificadas na Escritura de Compra e Venda com Hipoteca e procuração, a saber, K, L, N, O, Q, R, T, V, Z, AA, AB, AD, AE, AH, AL, AN, AR, AT, AV e AK (Cfr. documento, junto com a p.i., o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

c) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI201009340, em 2 de Fevereiro de 2011, os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, deram início a acção inspectiva interna e parcial, em sede de IMT - Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 42 e seguintes do PAT, apenso;

d) Consta do Relatório de Inspecção que "*(...) verifica-se que o último dia do prazo para o sujeito passivo beneficiar do prazo da revenda foi no dia 08 de Maio de 2010, que corresponde a um sábado. Ora, nos termos da alínea e) do artigo 279º do Código Civil "o prazo que termine em domingo ou feriado transfere-se para o primeiro dia útil seguinte (...)" pelo que esta cláusula não se aplica no caso em apreço, uma vez que é taxativa quanto aos domingos ou dias feriados. (...) para poder beneficiar da isenção prevista no artº 7º do CIMT, a revenda dos prédios em causa deveria ter sido celebrada até ao dia 08/05/2010 e não após essa data. (...)*"-Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 42 e seguintes do PAT, apenso, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

e) Em 20 de Junho de 2011 a AT efectuou a liquidação de IMT referente às fracções identificadas em b) - Cfr. documento a fls. 13 a 17, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

f) O dia 8 de Maio de 2010 foi um sábado - acordo;

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A única questão que se coloca nos presentes autos passa por saber, se o prazo de 3 anos a que se refere o n.º 5 do artigo 11º do CIMT, terminando a um sábado, transfere-se, ou não, para o dia útil seguinte.

Dispõe este preceito legal, sob a epígrafe "Caducidade das isenções" que, a aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.

Por sua vez, dispõe aquele artigo 7º, sob a epígrafe "Isenção pela aquisição de prédios para revenda":

1 - São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.

2 - A isenção prevista no número anterior não prejudica a liquidação e pagamento do imposto, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.

3 - Para efeitos do disposto na parte final do número anterior, considera-se que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício no ano anterior mediante certidão passada pelo serviço de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

4 - Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido pago imposto, este será anulado pelo chefe de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção.

Tanto a recorrente, como recorrido, entendem ser de aplicar a este prazo de 3 anos o disposto no art. 279º, 1ª parte da alínea e) do Código Civil, onde se dispõe que, o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil (não é de considerar aqui a segunda parte do preceito uma vez que o acto a praticar, ou seja a revenda dos imóveis, não se trata de um acto a ser praticado em juízo).

Enquanto que a recorrente entende que, no caso desse mesmo prazo de 3 anos terminar no sábado, não se transfere para o dia útil seguinte, uma vez que o sábado não se encontra na previsão do preceito legal e, por isso, deve ser considerado dia útil, já a recorrida entende que este preceito legal deve ser interpretado de forma actualista e considerar-se o dia de sábado como equiparado aos domingos e dias feriados.

Ambas as partes citam em favor das suas teses diversa jurisprudência dos Tribunais Superiores, sendo certo que na sentença recorrida se entendeu que também o sábado deve ser considerado como dia não útil e, portanto, o prazo que termine nesse dia transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Não há qualquer dúvida que aquele prazo de 3 anos estabelecido pelo artigo 11º, n.º 5 do CIMT, se trata de um prazo dentro do qual deve ser praticado um acto jurídico/material, a revenda dos imóveis, sob pena de o interessado perder o direito à isenção do IMT que lhe é concedida, verificados que estejam os demais pressupostos, pelo disposto no art. 7º do mesmo Código que se refere expressamente à caducidade das isenções.

Dispõe o artigo 298º, n.º 2, do Código Civil, que, quando por força da lei, um direito deva ser exercido dentro de certo prazo, são aplicáveis as regras da caducidade, a menos que a lei se refira expressamente à prescrição, sendo certo que, só impede a caducidade a prática, dentro do prazo legal, do acto a que a lei atribua efeito impeditivo, cfr. artigo 331º, n.º 1 do Código Civil.

Não há dúvida, assim, que o prazo de 3 anos em análise se trata de um prazo de caducidade da isenção de IMT, concedida pelo artigo 7º anteriormente referido.

E, também, não há dúvida que o acto jurídico/material impeditivo do decurso daquele prazo de 3 anos, a celebração de escritura de compra e venda, ou documento equivalente, se trata de um acto que deve ser praticado perante uma entidade que, apesar de ter natureza privada, é um oficial público que representa o Estado e, em nome deste, assegura o controlo da legalidade, conforma a vontade das partes à lei e dá garantia de autenticidade aos actos em que intervém, isto é, actua no uso de prerrogativas estaduais, cfr. art. 1º do Código do Notariado.

Também com interesse, dispõe o artigo 279º, alínea c) do CC que, o prazo fixado em anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda dentro do último ano a essa data.

Aplicando esta regra de contagem do prazo ao caso concreto, podemos surpreender que a aquisição dos imóveis ocorreu no dia 8 de Maio de 2007, portanto seria a partir dessa data que se contaria o referido prazo de 3 anos, que terminaria, de acordo com a regra atrás enunciada, no dia 8 de Maio de 2010.

Acontece, porém, que esse dia 8 de Maio de 2010 calhou a um sábado e a recorrida veio a realizar a revenda no dia útil seguinte, ou seja 2ª feira, dia 10 de Maio.

É doutrina uniforme deste Supremo Tribunal que, o prazo que termine num sábado se transfere para o dia útil seguinte, por se dever fazer uma interpretação actualista do disposto no art. 279º, alínea e), 1ª parte, do Código Civil, cfr., entre outros, os acórdãos datados de 28/11/2007, 23/01/2008 e 16/04/2008, respectivamente recursos, n.ºs 0533/07, 0701/07 e 0846/07.

No essencial, a argumentação deste STA tem sido a seguinte:

A alínea e) do art. 279.º do Código Civil estabelece que «o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo».

A norma pode decompor-se em dois segmentos, o primeiro até ao ponto e vírgula e o segundo depois dele.

Da letra da primeira parte da norma resulta que o termo de qualquer prazo, incluindo o de prescrição, que caia em domingo ou feriado, se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

Isto é assim para todos os prazos, sem razão para excluir o prescricional, de acordo, aliás, com o artigo 296.º do mesmo diploma, que estabelece serem «aplicáveis, na falta de disposição especial em contrário, aos prazos e termos fixados por lei», as regras do artigo 279º.

Mas, além disso – segunda parte da norma –, quando o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil após férias.

A alínea em análise nada prevê relativamente ao termo do prazo que ocorra ao sábado.

Todavia, deve interpretar-se a norma, quando se refere aos domingos e feriados, como incluindo os sábados, ou seja, todos os dias não úteis. Assim entendeu, em jurisprudência já do ano corrente, este Tribunal, nos processos nºs 360/07, 359/07, 613/07 e 538/07, de 20 de Junho, 5 de Julho, 10 de Outubro, e 17 de Outubro, respectivamente.

O Código Civil foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de Novembro de 1996, para vigorar a partir de 1 de Junho de 1967, como se dispõe no n.º 1 do seu artigo 2º.

Nesse tempo, a vulgarmente chamada «semana inglesa» não estava generalizada, e muito menos a «semana americana». Ou seja, o sábado era um dia útil, ou, ao menos, parte dele. Os tribunais só a partir de 1980 passaram a encerrar ao sábado, por determinação do artigo 3º da Lei n.º 35/80, de 29 de Julho.

Assim, o legislador, ao determinar a transferência do termo do prazo de prescrição para um dia útil, quando este termo caísse em dia não útil, identificando como tais os domingos e feriados, exprimiu o mesmo que, se fosse hoje, significaria com uma referência aos sábados, domingos e feriados (veja-se o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil). Como, aliás, fez em 1985, ao alterar o Código de Processo Civil, cujo artigo 145º aludia, na versão inicial, apenas, aos domingos e dias feriados.

Não se vê agora razão para divergir desta doutrina que se tem consolidado ao longo dos anos.

Também na situação concreta dos autos, o acto jurídico/material a praticar pelo interessado deveria ser perante um oficial público, sendo certo que não é regra, que os notários prestem os seus serviços ao sábado. A generalidade dos serviços estaduais e municipais, bem como a maioria das empresas, encontram-se encerrados ao sábado, apenas funcionando com regularidade o comércio, da parte da manhã, considerando-se, por essa razão, um dia não útil.

E, portanto, é com este sentido, que deve ser interpretado o disposto naquele artigo 279º, alínea e), 1ª parte, do CC, ou seja, considerando também o sábado como um dia não útil, tal como o domingo e os dias feriados, cfr. a respeito da interpretação da lei com um sentido actualista, João Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 2013, págs. 190 e 191.

A recorrente argumenta que hoje em dia, com a privatização do notariado é exequível a realização de escrituras públicas ao sábado, e, nessa medida teria podido o Impugnante ter celebrado a escritura de revenda nesse último dia do prazo em que terminava a sua isenção, de acordo com o disposto no artº 11º n.º 5 do CIMT. No entanto, aqui não se trata de interpretar a norma elaborando hipóteses que se poderiam concretizar ou não, trata-se de interpretar a norma de modo a que a mesma possa ser aplicada a uma generalidade de casos, sem preocupação de reduzir essa interpretação a uma hipótese ainda não verificada.

Assim sendo, o recurso terá necessariamente que improceder.

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

Custas a cargo da recorrente.

D.N.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Competência Territorial. Tribunal Tributário. Reclamação de Acto do Órgão Execução Fiscal. Domicílio do Devedor.

Sumário:

A norma contida no artigo 151.º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à acção executiva (título executivo) e não ao responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda.

Processo n.º 701/14-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: B…… e Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto (por vencimento e lembrança).

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

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga interpôs recurso da decisão que, no âmbito do processo judicial de reclamação de acto do órgão de execução fiscal praticado na execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças de Felgueiras contra a sociedade "A……., Ldª" e revertida B……, julgou esse Tribunal incompetente em razão do território para conhecer da reclamação, declarando territorialmente competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, por a Reclamante ter domicílio em Amarante, área de circunscrição deste Tribunal de Penafiel.

1.1. Terminou a sua alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

I. No Serviço de Finanças de Felgueiras corre termos o processo de execução fiscal n.º 1775201001030647 e apensos, contra a sociedade "A……., Ld.ª", NIPC ……., com sede no lugar ……, 4650-……. ……., Felgueiras, para cobrança de dívidas de IVA, IRC e coimas fiscais, no montante global de 6.945,77€;

II. Verificando que a executada originária não dispunha de bens susceptíveis de penhora, o Serviço de Finanças de Felgueiras reverteu aquela dívida contra a reclamante B……, que tem residência no município da Amarante, e C……., na qualidade de gerentes e responsáveis subsidiários;

III. Não se conformando com a decisão que ordenou a penhora de créditos, a reclamante B…… apresentou a presente reclamação, que foi oportunamente remetida a este Tribunal e que deu origem aos presentes autos de reclamação de actos do órgão de execução fiscal;

IV. Tendo em conta que a reclamante B……. reside no município de Amarante, por douta decisão de fls. 242/245, o Mmo Juiz *a quo* considerou este TAF de Braga incompetente em razão do território para conhecer o incidente de reclamação, declarando territorialmente competente o TAF de Penafiel, fundamentando tal decisão nos artigos 5º do ETAF, 12º e 151º, n.º 1 do CPPT [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro – OE];

V. Salvo o devido respeito, o Mmº Juiz *a quo* fez errada interpretação das citadas normas legais, já que nos termos do art. 12º do CPT, «os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução»;

VI. No caso dos autos, o Serviço de Finanças de Felgueiras é o órgão periférico local onde foi instaurado e onde corre termos o processo de execução fiscal, sendo competente para conhecer de todos os incidentes suscitados no processo de execução fiscal o TAF de Braga, em virtude de aquele órgão periférico local estar abrangido pela área de jurisdição deste TAF, nos termos conjugados dos arts 6º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, 3º, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro e mapa anexo ao mesmo, e ainda porque o processo de execução fiscal tem natureza judicial desde a sua instauração, conforme o disposto nos arts 103º, n.º 1 da LGT, 5º do ETAF, 150º, 151º, n.º 1 e 276º a 278º do CPPT;

VII. Com efeito, o art. 151º, n.º 1 do CPPT [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro - OE], dispõe que: *"Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal"* Ora, a alteração introduzida pela referida Lei não modifica substancialmente os elementos que determinam a compe-

tência territorial, uma vez que a expressão *«área do domicílio ou sede do devedor»* deve ser entendida como sendo o devedor originário, já que não faria qualquer sentido que, havendo a possibilidade de serem vários os responsáveis subsidiários, residentes em diferentes áreas geográficas, a competência territorial fosse atribuída a diferentes tribunais, conforme a residência de cada um deles;

VIII. Na verdade, e de acordo com o n.º 1 do art. 9º do C Civil, «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.» E nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal, «na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados»;

IX. Assim sendo, e salvo o devido respeito por melhor entendimento, parece-nos que a competência territorial do TAF de Braga para decidir a presente reclamação resulta do facto de a execução fiscal ter sido instaurada no Serviço de Finanças de Felgueiras, área da sede da executada originária, encontrando-se tal competência definida a partir da instauração da execução, nos termos conjugados dos arts 5º, n.º 1, do ETAF, 12º n.º 1, e 151º, n.º 1, do CPPT;

X. Decidindo como decidiu, o Mmº Juiz *a quo* não aplicou, como devia, e fez errada interpretação dos artigos 103º, n.º 1 da LGT, 5º, n.º 1, do ETAF, 6º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, 3º, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro, 150º, 151º, n.º 1 e 276º a 278º do CPPT.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

2. Embora a decisão recorrida não tenha formalmente fixado os factos que a suportam, o certo é que atendeu aos seguintes factos, que implicitamente julgou como provados:

a. No Serviço de Finanças de Felgueiras foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1775201001030647 e apensos, contra a sociedade "A……., Ldª", com sede no concelho de Felgueiras, para cobrança de dívidas de IVA, IRC e coimas fiscais.

b. Constatada a insuficiência de bens susceptíveis de penhora, foi proferido em 31/8/2011 despacho de reversão contra B……., com domicílio no concelho de Amarante, na qualidade de responsável subsidiária pelo pagamento da dívida exequenda.

c. A presente reclamação deduzida contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal, apresentada pela referida B……., foi apresentada no Serviço de Finanças onde corre o processo de execução – Serviço de Finanças de Felgueiras – mostrando-se dirigida ao TAF de Braga (tribunal com área de jurisdição no concelho de Felgueiras, onde se encontra sediada a sociedade devedora originária).

d. Esse Serviço de Finanças remeteu a reclamação ao indicado TAF de Braga;

3. Como é por demais consabido, é pelo teor das conclusões da alegação do recorrente que se delimita o objecto e o âmbito do recurso jurisdicional, pelo que, afora as questões de conhecimento oficioso, o tribunal de recurso encontra-se amarrado ao conhecimento das questões colocadas pelo recorrente, não podendo conhecer de questões que não tenham sido colocadas e que não sejam de conhecimento oficioso, sob pena de o acórdão incorrer na nulidade prevista no art. 125º do CPPT e no art. 615º, n.º 1, alínea d), do CPC.

Neste recurso, a única questão colocada pelo Recorrente (Ministério Público) é a de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao ter julgado que o TAF de Braga era territorialmente incompetente para o conhecimento de processo de reclamação deduzido contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal (OEF), por tal competência pertencer ao TAF de Penafiel, na medida em que o art. 151º do CPPT estabelece que o tribunal competente é o da área do ***domicílio do devedor***, e a reclamante, enquanto ***devedora (***ainda que subsidiária), tem domicílio em Amarante, que pertence à área de circunscrição do TAF de Penafiel.

Deste modo, e visto que a questão da incompetência territorial foi arguida em 1ª instância e como tal apreciada pelo julgador em obediência ao dever que lhe é imposto pelo art. 608º, n.º 2, do actual CPC [art 660º, n.º 2, do velho CPC], não se coloca aqui a questão, colocada e decidida pelo STA noutros recursos, de saber se essa matéria é ou não de conhecimento oficioso. Aliás, o recorrente nem sequer equaciona a questão de saber se essa matéria podia ser, como foi, arguida na primeira intervenção processual da parte contrária num processo judicial para o qual a lei expressamente fixa o tribunal territorialmente competente para o seu conhecimento – art. 151º do CPPT. ([1])

Por conseguinte, a única questão que se coloca – e que o STA irá analisar e decidir pela primeira vez através – é a da interpretação do art. 151º do CPPT, com vista a saber se o TAF de Braga é territorialmente incompetente para o conhecimento de processo judicial de reclamação deduzido pela *devedora subsidiária* contra acto praticado em execução fiscal pendente no Serviço de Finanças do concelho de Felgueiras (concelho onde está também sediada a *devedora originária*) e que pertence à área de circunscrição do TAF de Braga, e ao julgar que é competente para o efeito o TAF de Penafiel, na medida em que a *devedora subsidiária* tem domicílio em Amarante, isto é, em concelho da área de circunscrição do TAF de Penafiel.

Isto porque, apesar de a Reclamante (que foi citada para a execução como *devedora subsidiária* das obrigações tributárias em cobrança coerciva após a reversão da execução contra si) ter apresen-

tado a petição da reclamação no Serviço de Finanças de Felgueiras onde foi instaurada e se encontra pendente essa execução, cumprindo, assim, o disposto no art. 277º n.º 2 do CPPT, e de ter dirigido essa petição ao TAF de Braga, por ser esse o tribunal com área de jurisdição na sede da devedora originária, o Meritíssimo Juiz do TAF de Braga, apreciando a questão que lhe foi colocada pela Fazenda Pública na contestação a essa reclamação judicial, julgou que perante o disposto no art. 151º do CPPT e perante a circunstância de a devedora subsidiária ter domicílio em Amarante, seria territorialmente competente o TAF de Penafiel para o conhecimento desse processo tributário. Razão por que julgou incompetente o TAF de Braga para conhecer da reclamação, declarando territorialmente competente o TAF de Penafiel.

A apreciação e decisão da questão passa, assim, essencialmente, pela interpretação do art. 151º do CPPT na redacção vigente à data da instauração da reclamação, e que dispõe o seguinte: *«1 - Compete ao* tribunal tributário de 1ª instância ***da área do domicílio ou sede do devedor****, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal»* (negrito nosso). Ou seja, passa pela interpretação da norma que, introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE para 2012), veio alterar a redacção anterior desse art. 151º (onde se estabelecia que era ao tribunal tributário de 1ª instância ***da área onde correr a execução*** que competia decidir os incidentes, os embargos, a oposição e a reclamação dos actos praticados pelos OEF), e que derrogou, assim, para os processos judiciais tributários conexos com o processo de execução fiscal, a regra geral contida no art. 12º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual *«Os processos da competência dos* tribunais tributários são julgados em 1.ª instância ***pelo tribunal da área do serviço periférico local*** *onde se praticou o acto objecto da impugnação ou* ***onde deva instaurar-se a execução****»* (negrito nosso).

Deste modo, e em suma, tendo o OE para 2012 estabelecido que, no âmbito do contencioso judicial associado ao processo de execução fiscal, o tribunal tributário de 1ª instância competente é o da área do domicílio ou sede do devedor, por oposição ao regime anterior que preceituava que essa competência pertencia ao tribunal tributário da área onde corresse a execução, vejamos, então, o caso em análise.

A sociedade que consta do título executivo como devedora dos diversos tributos e coimas tributárias em cobrança coerciva no processo de execução fiscal (*devedora originária*) tem sede no concelho de Felgueiras, tendo o processo de execução sido (e bem) instaurado no Serviço de Finanças desse concelho, face à regra geral contida no art. 150º, n.º 3, do CPPT, segundo a qual *«os actos da execução são praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas custas, caso em que é competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação.».* E a competência territorial desse Serviço de Finanças para a instauração e tramitação desse processo executivo nunca foi questionada, sendo que, por força do disposto no art. 17º, n.º 2, alínea b), do CPPT, só o poderia ser pela própria executada até findar o prazo para a oposição.

Todavia, a questão que aqui se coloca não é a da competência territorial do Serviço de Finanças de Felgueiras para o processo de execução fiscal em si (serviço que pertence à área de circunscrição do TAF de Braga), mas sim a questão da competência territorial do TAF de Braga para um processo judicial tributário conexo com o processo de execução fiscal, tendo em conta a aludida redacção do art. 151º do CPPT e o facto de a execução fiscal ter já revertido contra responsáveis subsidiários e se encontrar em tramitação para cobrança da dívida exequenda perante uma devedora subsidiária, aqui reclamante, que tem domicílio em Amarante (que pertence à área de circunscrição do TAF de Penafiel).

Segundo a tese sustentada na decisão recorrida, uma vez que perante o teor do art. 151º do CPPT é competente para decidir a reclamação *o tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor*, e uma vez que o ***devedor subsidiário*****,** ora reclamante, tem domicílio em Amarante (que pertence à área de circunscrição do TAF de Penafiel), é este o tribunal a deter competência territorial para o conhecimento da reclamação.

Já na tese do Ministério Público, ora recorrente, a expressão «*área do domicílio ou sede do devedor*» constante do art. 151º do CPPT deve ser entendida como referindo-se ao ***devedor originário***, já que não faria qualquer sentido que, havendo a possibilidade de serem vários os responsáveis subsidiários, residentes em diferentes áreas geográficas, a competência territorial fosse atribuída a diferentes tribunais, conforme a residência de cada um deles.

A controvérsia incide, assim, exclusivamente, na interpretação do aludido preceito legal, mais precisamente na interpretação da expressão "*área do domicílio ou sede do devedor*", pelo que se impõe determinar o seu sentido através dos cânones interpretativos, sabido que o art. 11º, n.º 1, da LGT dispõe que *«Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis».* Princípios que se encontram vazados no art. 9º do Código Civil, segundo o qual *«1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições*

específicas do tempo em que é aplicada. 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso [...]».

Como se sabe, o primeiro elemento de interpretação é a letra da lei, o chamado *elemento gramatical*. Porém, o teor verbal da lei pode não ser suficiente, não só porque as palavras e expressões utilizadas podem ser polissémicas, oferecendo uma pluralidade de sentidos, como, sobretudo, porque é sabido que frequentemente existe uma distância, maior ou menor, entre o pensamento legislativo e a sua expressão escrita.

Daí que, para além do teor verbal da lei, o intérprete deva socorrer-se de outros meios disponíveis na panóplia hermenêutica: o *elemento lógico* e *racional* ou *teleológico* (que parte do pressuposto de que uma norma tem uma *função* a cumprir, um *fim* ou *thelos,* incumbindo ao seu intérprete surpreender o seu sentido em correlação com o escopo visado pela lei) e o *elemento histórico* (segundo o qual o intérprete deve socorrer-se da história do preceito, da disciplina de certa matéria, de certas instituições dogmáticas, na procura do sentido da norma).

De acordo com estes princípios hermenêuticos, pode chegar-se, desde logo, a uma conclusão no caso vertente: o teor verbal da norma contida no art. 151º do CPPT deixa fortes dúvidas quanto ao sentido da expressão «*área do domicílio ou sede do devedor*», uma vez que tanto pode querer referir-se somente ao *devedor originário* como pode querer referir-se a este e a outros responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda, particularmente aos que são chamados à execução através do mecanismo da reversão, isto é, aos *responsáveis subsidiários* pelo pagamento da dívida exequenda (cfr. arts. 22º, n.º 2, 23º e 24º, da LGT).

Pelo se impõe tentar encontrar o sentido que melhor corresponda ao fim para que a norma foi criada, tendo em conta a sua evolução histórica, e que se coadune com o sistema, isto é, que aí entre sem causar assimetrias ou desarmonias.

Note-se, desde já, que ao contrário do que à primeira vista se poderia pensar, não terá sido intenção do legislador criar uma regra de proximidade territorial do tribunal para o *autor* deste tipo de processos, pois que se assim fosse teria estabelecido como tribunal competente o que tivesse jurisdição na área do domicílio do autor, requerente ou reclamante. Com efeito, não só os embargos de terceiro são deduzidos por quem não é devedor/executado, como as reclamações podem igualmente ser deduzidas por terceiros lesados com um acto praticado pelo OEF, estando, todavia, obrigados a deduzir os respectivos processos judiciais tributários no tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do devedor face à regra enunciada no citado art. 151º do CPPT.

Pelo que nada sugere que tenha havido uma intenção de proximidade territorial para aqueles processos tributários em que o autor é um terceiro relativamente à execução ou em que o autor não é aquele que figura no título executivo como devedor.

Já o elemento lógico, racional e histórico da norma sugerem que o que legislador pretendeu foi regular a competência do tribunal tributário para os casos em que o processo de execução não está a correr no Serviço de Finanças do domicílio ou sede do próprio *devedor*, por se verificarem as situações especiais previstas no art. 150º n.º 3 do CPPT, particularmente a situação de a execução visar a cobrança de dívida proveniente da falta de pagamento de taxas de portagem nas infra-estruturas rodoviárias, respectivas coimas não tributárias e custos administrativos, tendo em conta que por força da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE para 2011), a cobrança coerciva destas dívidas passou a ser realizada através de processo de execução fiscal (alteração introduzida no art. 17º-A da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos dos arts. 148º e seguintes do CPPT.

Face aos milhares de processos de execução fiscal que entretanto foram instaurados pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. e que com demasiada frequência correm em Serviços de Finanças muito afastados da área do domicílio ou sede do devedor, o legislador pretendeu que todo o contencioso judicial relacionado com as execuções fiscais passasse para a competência do tribunal tributário da área do domicílio ou sede daquele que figura no título executivo dado à execução como devedor, conferindo a este uma garantia de maior proximidade no acesso à justiça.

Por conseguinte, o elemento racional e histórico da norma vai no sentido de que a expressão "devedor" se refere apenas àquele que figura no título executivo como devedor.

E tal interpretação cabe sem esforço no enunciado legal, na medida em que o art. 151º refere expressamente que compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor decidir a oposição, *incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária*. Sabido que a oposição em que se discutam esses pressupostos é necessariamente deduzida pelo responsável subsidiário, não faria sentido a redacção do preceito ao referir que essa oposição deduzida pelo responsável subsidiário é, ainda assim, da competência do tribunal tributário da área do domicílio ou sede do devedor.

Por outro lado, apesar de os responsáveis tributários subsidiários serem igualmente sujeitos passivos da relação tributária ([2]), sendo também devedores (embora de dívida de outrem, na medida em que os pressupostos do facto tributário não ocorrem relativamente a si, mas a lei lhes impõe o cumprimento

da dívida do imposto), e apesar de continuar a ser muito discutida na doutrina e na jurisprudência a questão de saber qual é, afinal, a causa ou a justificação para essa responsabilidade tributária subsidiária, designadamente para a responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades pelo pagamento das dívidas desta ([3]), o certo é que, qualquer que seja a posição que se acolha para compreender o fundamento jurídico dessa responsabilização, ela deve ser distinguida das situações que implicam uma obrigação fiscal por dívida própria, de forma que o responsável subsidiário se distingue do devedor originário e a designação de "devedor" deve ser utilizada, em Direito Fiscal, em sentido estrito.

Finalmente, e dado que importa encontrar o sentido da norma que melhor se coadune com o sistema jurídico, sem causar assimetrias ou desarmonias, não se pode olvidar que a tese sustentada na decisão recorrida abriria a possibilidade de o contencioso tributário associado a uma só processo de execução fiscal se espalhar geograficamente pelos mais diversos tribunais tributários do país, tantos quantos os processos instaurados pelos distintos responsáveis subsidiários com diferentes domicílios, o que não poderia deixar de implicar dificuldades e perversões tanto no sistema judicial como na aplicação da justiça.

Por conseguinte, consideramos que a norma contida no art. 151º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à acção executiva (título executivo), mais propriamente ao devedor originário, pelo que a competência territorial do TAF de Braga para decidir a presente reclamação resulta do facto de este tribunal ter jurisdição na área da sede da sociedade executada originária.

Razão por que assiste inteira razão ao recorrente, tendo agido bem a autora ao dirigir a sua reclamação ao TAF de Braga, tendo sido o Mmº Juiz do tribunal *a quo* quem incorreu em erro, por errada interpretação do art. 151º do CPPT, ao julgar procedente a excepção dilatória de incompetência territorial desse TAF e ao julgar competente o TAF de Penafiel.

4. Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, e declarar competente para o conhecimento da presente reclamação judicial o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora por vencimento e lembrança) — *Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.* (Com voto de vencida que segue em anexo.)

Voto de vencida

Concordando com a decisão não acompanho integralmente a fundamentação expendida no acórdão pelos razões que passo a mencionar:

A Fazenda Pública, notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artº 278º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, suscitou a questão prévia da incompetência territorial daquele tribunal, por a Reclamante ter domicílio fiscal em Amarante, área de circunscrição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

A decisão recorrida declarou a incompetência em razão do território Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga para conhecer da presente reclamação, e competente, para esse efeito o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

A reclamante foi chamada à execução, na invocada qualidade de responsável subsidiária pelo pagamento da dívida exequenda e após ter sido ordenada, contra ela a reversão da execução.

Verifica-se que o devedor originário, o único que figura no título é uma empresa - "A……,, Lda.", com sede no lugar ……., 4650-……. Revinhade, Felgueiras. A reclamante, responsável subsidiária, é uma pessoa singular, B……, com domicílio fiscal na Rua ……, ……., ……., Gondar, em Amarante.

Várias razões de ordem jurídica se podem equacionar para fundamentar o invocado erro de julgamento da decisão recorrida.

Estamos face a um processo judicial tributário, à luz do disposto no artº 97º, n.º 1, n) do Código de Procedimento e Processo Tributário em que o interessado vem exercer o seu direito de impugnação – artº 95º, n.º 2, j) da Lei Geral Tributária – por via de um meio processual tributário, artº 101º, d) da Lei Geral Tributária.

Começando pela análise da sistemática do Código de Procedimento e Processo Tributário, verificamos que nos termos do disposto no artº 12º do Código de Procedimento e Processo Tributário, normativo ínsito na – Secção III – da competência, do Capítulo II – dos sujeitos procedimentais e processuais do Título I - disposições gerais - "os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução.".

Em seguida, em particular no que à execução fiscal diz respeito, na Secção II – da competência, do Capítulo I – disposições gerais do Título IV - da execução fiscal – estabelece o artº 150 que é territorialmente competente para a execução fiscal a administração tributária, n.º 1, através dos seus órgãos periféricos locais. A escolha desses órgãos compete à Administração Tributária e, na falta de

designação por esta do órgão competente aplica-se a regra do n.º 3 do artº 150º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, estabelece o artº 150º do Código de Procedimento e Processo Tributário:

"2 - A designação do órgão periférico local competente é efectuada mediante despacho do dirigente máximo do serviço.

3 - Na falta da designação referida no número anterior, é competente o órgão periférico local do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, (...), e, logo o artº 151º indica que:

a) na redacção vigente à data da instauração da execução:

1 - Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal.

b) na redacção vigente - Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - à data da instauração da reclamação do acto do órgão da administração fiscal:

1 - Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.

c) na redacção vigente - Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro -

1 - Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.

Existe, porém uma excepção quando se tratar de execução fiscal em que esteja em causa uma coima fiscal e respectivas custas. Nesta situação, na falta de designação pelo dirigente máximo do serviço do local onde deve ser instaurada e pender a execução, já a norma residual não tem em conta o domicílio do devedor mas o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo de aplicação de coima – artº 150º, n.º 3, parte final do Código de Procedimento e Processo Tributário -. Neste caso o processo de contra-ordenação pende no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação – artº 67º, n.º 1 do RIGIT -

Os recursos das decisões que aplicam coimas são dirigidos e conhecidos pelo Tribunal Tributário de 1ª instância da área do serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação, artº 80º, n.º 2 do Rigit. As coimas aplicadas em processo de contra-ordenação são cobradas coercivamente em processo de execução fiscal que corre os seus termos no órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação – artº 150º, n.º 3, parte final do Código de Procedimento e Processo Tributário -.

Os órgãos periféricos locais, para efeitos do Código de Procedimento e Processo Tributário são os serviços de finanças da Direcção-Geral dos Impostos e as alfândegas, delegações aduaneiras e postos aduaneiros da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo - artigos 6.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT, 16.º do Decreto-Lei n.º 366/99, de 18 de Setembro, e 17º do DL n.º 360/99, de 16 de Setembro -.

Na situação em análise, o Serviço de Finanças de Felgueiras é o órgão periférico local onde foi instaurado e onde corre termos o processo de execução fiscal, que está abrangido pela área de jurisdição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

A decisão recorrida considerou como aplicável a redacção vigente do artº 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário e que o devedor não era o devedor originário, mas a reclamante, entendendo, também, relevante para determinação da competência territorial, a morada desta.

Neste particular – aplicação da lei no tempo – cremos ter efectuado a decisão recorrida a eleição da lei aplicável na medida em que estamos perante lei processual para a qual a doutrina vem afirmando o princípio da aplicação imediata da lei, quando se verifique ausência de disposições transitórias gerais ou especiais aplicáveis, como aqui ocorre, regendo cada acto processual pela lei vigente ao tempo da sua realização, e que encontra consagração no artº 12º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

Mas a questão não respeita apenas a um qualquer rito processual prendendo-se com a determinação do foro executivo.

Na análise de qualquer questão jurídica colocada no processo judicial tributário, por força do disposto no artº 1º do Código de Procedimento e Processo Tributário aplica-se em primeira linha este código, ainda que sem prejuízo de normas de direito comunitário, ou outras de direito internacional que vigorem na ordem jurídica interna, na lei geral tributária e em legislação especial nomeadamente quanto à liquidação e cobrança dos tributos parafiscais.

Apenas quando no Código de Procedimento e Processo Tributário e nas normas indicadas no antecedente parágrafo se não encontre regulamentação própria, ou, bastante, para uma dada questão

jurídico-tributária, será possível o recurso a normas de aplicação supletiva ao processo tributário, referidas no artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, e, pela ordem ali indicada.

Por razões de politica legislativa, entendeu-se que nos processos de impugnação e de execução fiscal haveria conveniência em estabelecer-se um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial – artº 17º do Código de Procedimento e Processo Tributário – próxima do adoptado pelo Código de Processo Civil - em que a competência territorial consubstancia excepção dilatória que somente é de conhecimento oficioso nos casos previstos no seu artº. 104, - e divergente do regime estabelecido no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, em cujo artigo 13.º se prescreve que «a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria».

Dispõe o Código de Procedimento e de Processo Tributário no seu

artigo 17.º

Incompetência territorial em processo judicial

1 - A infracção das regras de competência territorial determina a incompetência relativa do tribunal ou serviço periférico local ou regional onde correr o processo.

2 - A incompetência relativa só pode ser arguida:

a) No processo de impugnação, pelo representante da Fazenda Pública, antes do início da produção da prova;

b) No processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição.

3 - Se a petição de impugnação for apresentada em serviço periférico local ou regional territorialmente incompetente, o seu dirigente promoverá a sua remessa para o serviço considerado competente no prazo de quarenta e oito horas, disso notificando o impugnante.

O Código de Procedimento e Processo Tributário não considerou que a competência relativa é uma questão de ordem pública. Fixou um regime específico para a sua arguição permitindo que a incompetência relativa seja suscitada pela Fazenda Pública no processo de impugnação e, pelo executado no processo de execução. Não existe qualquer similar estatuição aplicável ao presente processo, nem há qualquer fundamento para admitir estarmos perante uma lacuna legal passível de qualquer integração.

Diremos que não há uma estatuição, pelo menos positiva, que permita que a incompetência relativa, em razão do território seja suscitada por outras entidades, ou noutros processos que os expressos no artº 17º do Código de Procedimento e Processo Tributário dada a expressão - «só pode ser arguida». Há um silêncio da lei, uma opção legislativa há muito em vigor no processo tributário, sem que se hajam registado perturbações no normal desenrolar dos processos. Para que exista uma lacuna a carecer de integração impõe-se a verificação de mais que «um silêncio, ou uma opção», terá que verificar-se uma situação a carecer regulamentação e que se apresenta como não prevista pelo legislador, carência que deve ser aferida em função da "ratio legis" que está subjacente à regulamentação existente.

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

Prevendo o legislador quem pode suscitar a excepção dilatória no processo de impugnação e no processo de execução, utilizando uma formula assaz restritiva - «só pode ser arguida:» atenta a lógica global de regulamentação do Código de Procedimento e Processo Tributário fez uma previsão de todas as situações em que a mesma poderia ser suscitada. Por exemplo, reconhecida a incompetência territorial no processo de execução, ela terá efeitos, por arrastamento nos processos de oposição, neste tipo de recursos e numa outra pluralidade de acções que umbilicalmente se encontram conexionadas com a execução fiscal.

A questão a suscitar, pelo executado/devedor originário no processo de execução, caso a execução penda em local diverso do seu domicílio ou sede, ou conduz a Administração Tributária a remeter o processo para o órgão periférico local da área do domicílio ou sede desse devedor originário, ou este tem à sua disposição o processo de reclamação para se opor ao indeferimento dessa pretensão. O Tribunal competente para conhecer do recurso dessa reclamação será sempre o tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor originário – artº 151º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário -.

Assim, desde logo a sentença atendeu a uma pretensão da Fazenda Pública num processo em que ela não tinha legitimidade para suscitar a questão.

Por outro lado, está vedado ao tribunal tomar conhecimento oficioso da referida excepção dilatória de incompetência relativa do tribunal em razão do território, de acordo com o mesmo artº 17º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nem mesmo que a reclamante suportasse a posição a este propósito assumida pela Fazenda Pública, e, nada disse quando dela notificada, poderia ser tal excepção tida por provada e procedente.

Apenas na sua qualidade de executada, no processo de execução fiscal e, perante a administração tributária poderia a executada – que, também é neste momento a reclamante, na sua qualidade de responsável subsidiária pelo pagamento da dívida – arguir tal excepção, ainda que a sua pretensão estivesse votada ao insucesso. Quando a lei estabelece: Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do

domicílio ou sede do devedor, não pode estar a referir-se ao responsável subsidiário, estando apenas a mencionar o devedor originário, como antes se dizia, «àquele que figurar no título como devedor». O responsável subsidiário é chamado à execução para cumprir uma obrigação do devedor originário e quer se entenda que ele é chamado à execução por a lei o ficcionar como um fiador legal da obrigação do devedor originário – este, sempre uma pessoa colectiva em que aquele teve actuação directa na formação e execução da vontade social desta e que presumivelmente permitiu, o não cumprimento da obrigação tributária – como um responsável civil extracontratual pelo incumprimento da obrigação tributária, ou mesmo, apenas como o objecto do exercício de um poder público com finalidades preventivas e dissuasoras de certas condutas societárias, o responsável subsidiário não é um devedor por lhe incumbir directamente o cumprimento da obrigação tributária, mas o garante de que se o devedor não a cumprir, assegurará esse cumprimento, em certas situações, com o seu património.

Tal como indicado pelo recorrente, a possibilidade de cada responsável subsidiário poder vir, com base no seu domicílio fiscal a obter a remessa do processo de um para outro tribunal seria ameaçador para a estabilidade da instância, com repercussões nefastas na celeridade processual e conduzindo nas situações em que existem vários responsáveis subsidiários a situações de difícil solução.

Tal pretensão, porém, apresenta-se sem qualquer suporte legal.

O legislador na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro substituiu no artº 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário a expressão - Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, pela - Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área ou sede do devedor. Significa isso que mesmo quando o dirigente máximo do serviço determinar que a execução seja instaurada em local diverso do domicílio do devedor, ao abrigo do disposto no artº 150º n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, este, o devedor originário, pode suscitar no processo de execução a excepção dilatória de incompetência territorial se a execução correr em local diverso do seu domicílio ou sede. O tribunal que será sempre competente em razão do território para conhecer os incidentes, embargos, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos de execução fiscal, será sempre, ao abrigo do disposto no artº 151º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário o da área do domicílio ou sede do devedor.

Assim, configura-se como possível que a execução seja instaurada em local diverso do domicílio ou sede do devedor, se a Administração Tributária assim o determinar, mas, o executado pode introduzir alteração quanto a essa determinação se residir ou tiver sede em local diverso, assim se garantindo a este maior comodidade e acessibilidade ao tribunal tributário mais próximo da sua sede ou domicílio, numa afirmação de uma preocupação que vem sendo reiterada também em sede de direito processual civil.

Mas não faz sentido que seja a Fazenda pública a suscitar esta questão no processo de execução, uma vez que, a não pender a execução na sede ou domicílio do devedor, tal só pode dever-se a determinação expressa da Administração Tributária a que a sua representante está, naturalmente subordinada.

O responsável subsidiário não é o devedor a que se refere o artº 151º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário porque se fosse, isto é, se tal questão pudesse ser suscitada indiferentemente pelo devedor originário e pelo responsável subsidiário, então nenhuma utilidade teria a referência no n.º 1 do artº 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário – incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária -. Bastaria dizer que aquele Tribunal era competente para conhecer da oposição, sem expressamente referir que também era aquele – o tribunal da sede ou domicílio do devedor - o tribunal competente para conhecer da oposição que incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária. Não era necessário dizer que aquele tribunal da sede ou domicílio do devedor podia conhecer da oposição fosse qual fosse o seu fundamento, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, se o responsável subsidiário pudesse suscitar a excepção de incompetência territorial tendo em conta o seu próprio domicílio ou sede. Este fundamento de oposição é privativo dos processos de oposição deduzidos pelo responsável subsidiário.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo.*

Processado e revisto com recurso a meios informáticos pela signatária - cfr. artigo 131/5 do CPC aplicável *ex vi* artigo 2.e) do CPPT.

([1]) **De todo o modo, e com o devido respeito, não podemos deixar de expressar a nossa total objecção à tese enunciada pela Exmª Senhora Juíza Conselheira relatora inicial deste recurso e que obrigou à elaboração deste acórdão pela presente relatora (por vencimento), segundo a qual a questão da incompetência territorial do tribunal para o conhecimento deste tipo de contencioso associado ao processo de execução fiscal nunca pode ser apreciada pelo tribunal onde o processo foi instaurado – nem de forma oficiosa nem sob arguição da parte contrária. É que, fixando a lei regras muito precisas sobre a competência territorial dos tribunais tributários para os processos judiciais de** *embargos de terceiro*, *oposições*, *incidentes* e *reclamações*, seria incompreensível e incongruente que depois não fosse permitido qualquer controlo judicial sobre o cumprimento dessas regras, para mais quando é sabido que o nosso ordenamento jurídico qualifica a *incompetência territorial* como uma *excepção dilatória*. Além de que tal conduziria à perigosa e perversa situação de que cada oponente, cada embargante, cada reclamante, poder escolher livremente o tribunal tributário onde iria instaurar o respectivo processo judicial, sem que nada pudesse fazer-se ou decidir-se contra isso. Razão por que se deve concluir que, no contencioso associado ao processo de execução fiscal, se está perante um *caso omisso*, que impõe o recurso à legislação subsidiária enunciada no art. 2º do CPPT, e que aí deve ser procurada de acordo com a *natureza do caso omisso*. O que conduz, salvo melhor

entendimento, à aplicação das regras processuais contidas no Código de Processo Civil a estes processos judiciais tributários (que embora conexos com o processo de execução fiscal, têm autonomia judicial relativamente a ele) face à sua semelhante natureza com os que no CPC encontram previsão conexa com a execução comum para cobrança de quantia certa (*embargos de terceiro, oposição à execução, oposição à penhora, reclamação de acto do agente de execução e incidentes*); regras segundo as quais a incompetência territorial não é, em regra, de conhecimento oficioso (salvo os casos previstos no art. 104º do CPC), tendo de ser arguida pela parte contrária no prazo fixado para a contestação (art. 103º do CPC).

([2]) **Sobre o significado e alcance dos conceitos de sujeito passivo e de responsável podem consultar-se SOARES MARTINEZ, in "Direito Fiscal", Livraria Almedina, 7ª Edição, págs. 226 e segs.; MANUEL PIRES, in "Direito Fiscal", Lisboa, 1980/81, págs. 325 a 327; CARDOSO DA COSTA, in "Curso de Direito Fiscal", 1972, págs. 272 e segs.; NUNO SÁ GOMES, "Os Sujeitos Passivos da Obrigação Tributária", na CTF n.º 196- 198, págs. 46 e segs.; e ANA PAULA DOURADO, in "Substituição e Responsabilidade Tributária", in CTF n.º 391, págs. 31 e segs.**

([3]) **Numa breve síntese, podemos dizer que enquanto alguns autores defendem que a responsabilidade subsidiária corresponde a uma fiança legal, ou seja, uma garantia criada pela própria lei para que as dívidas da sociedade sejam sempre garantidas pelos seus gestores no caso de haver incumprimento desta (ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, in "***Princípios de Direito Fiscal*", Almedina, e MENEZES LEITÃO, *in* "*A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português*", *in* CTF n.º 388), outros advogam que essa responsabilização corresponde a um meio de reacção da Fazenda Pública contra o abuso da responsabilidade limitada (ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *in* "*Lei Geral Tributária, Anotada*", Rei dos Livros, pág. 139.). Há outros autores que defendem que a responsabilização tributária do gestor busca a sua justificação na responsabilidade civil (RUY DE ALBUQUERQUE e MENEZES CORDEIRO, *in* "*Responsabilidade Fiscal Tributária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência*", *in* CTF n.º 334-336) dada a existência de uma actuação culposa por parte deste, que decorre de uma violação por acção ou comissão de dever jurídico prévio: a falta de pagamento dos tributos ou a responsabilidade pela diminuição do património social. E, finalmente, há ainda autores que defendem que a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas fiscais é uma figura típica e específica do direito fiscal, um instituto que tem regras autónomas e que, apesar de reunir elementos típicos quer da responsabilidade civil por factos ilícitos quer da fiança, não se confunde com qualquer dessas figuras (ANA PAULA DOURADO, in "*A Responsabilidade Tributária dos Gerentes*", *in* Fisco, n.º 57, e PEDRO SOARES MARTINEZ, *in* "*Direito Fiscal*", Almedina).

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz, ainda, à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 150.º do CPTA).

Processo n.º 772/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, com os demais sinais dos autos,

- requereu a reforma do acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 10/09/2013, no processo que aí correu termos sob o n.º 4037/10;

- subsidiariamente, "caso não proceda a reforma", interpôs recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA, na parte em que o acórdão julgou improcedente a oposição (a oposição procedeu apenas na parte em que a dívida exequenda respeita a IRC do exercício de 1998 e às dívidas de coimas), e

- "sub-subsidiariamente, caso nada do atrás requerido proceda", interpõe para o STA recurso por oposição de acórdãos, invocando como acórdãos fundamento relativamente à questão A o acórdão da 2ª secção do STA, proc. 0877/11 e quanto à questão B o acórdão da mesma secção, proc. 071/07.

Por acórdão proferido em 10/04/2014 (fls. 520 a 522) o TCA Sul desatendeu o pedido de reforma do acórdão.

1.2. O recorrente alega que pretende ver apreciadas no recurso de revista duas questões:

"a) Tendo sido proferida decisão de encerramento da insolvência termina ou não nessa altura a suspensão dos prazos de prescrição oponíveis ao devedor?"

"b) Estando os autos de Oposição à Execução parados durante mais de um ano sem culpa do Oponente, cessa ou não o efeito previsto no n.º 1 do art. 49º da LGT, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação?"

Alega tratar-se de questões de importância fundamental e que "resultam da sua relevância jurídica e social: aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos de utilidade jurídica da revista; e esta, em termos da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular", tendo a decisão recorrida feito uma incorrecta aplicação da lei

E termina formulando a Conclusão seguinte:

I) Pelo que, pelos fundamentos invocados, já ocorreu a prescrição de todos os tributos em causa nestes autos.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art. 146º n.º 1 CPTA)

2. O Ministério Público suscita expressamente questão de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) inexistência no contencioso tributário de norma de competência paralela à constante do art. 24º n.º 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002);

b) impossibilidade de integração da lacuna por via de interpretação analógica ou extensiva da norma citada, recusada pelos princípios hermenêuticos;

c) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo (art. 150º n.º 5 CPTA);

d) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação n.º 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF).

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (José Casalta Nabais *Considerações sobre o Anteprojecto de revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário* Cadernos de Justiça Administrativa n.º 61 Janeiro/Fevereiro 2007 p. 13; Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV anotação 37 ao art. 279º CPPT p. 390).

Neste contexto deve ser recusado o conhecimento do objecto do recurso, com fundamento na inconstitucionalidade das seguintes normas:

- norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97);

- norma constante do art. 26º alínea h) ETAF 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 fevereiro), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97).

3. Sem prescindir

A intervenção processual do Ministério Público, circunscrevendo-se à apreciação do mérito do recurso, é posterior à apreciação preliminar sumária sobre a verificação dos pressupostos para conhecimento do recurso, por formação constituída pelos três juízes mais antigos da secção (arts. 146º n.º 1 e 150º n.º 5 CPTA)»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Nos termos do disposto no n.º 6 do art. 663º do (novo) CPC, aplicável ao recurso para o STA por força do art. 679º do mesmo Código, remete-se para a matéria de facto constante do acórdão recorrido.

3.1. O Exmo. Senhor Procurador Geral-Adjunto sustenta que o recurso excepcional de revista não é admissível em sede de contencioso tributário e suscita, por isso, a inconstitucionalidade, (i) quer da norma constante do n.º 1 do art. 150º do CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de

Contencioso Tributário do STA é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA, (ii) quer da norma constante da alínea h) do art. 26º do ETAF de 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19/2), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º l do CPTA, inconstitucionalidades estas resultantes da violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (al. p), do n.º 1, do art. 165º da CRP, numeração da RC/97).

Importa, portanto, apreciar, desde já, tais questões.

Vejamos.

3.2. A inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário tem sido sustentada por alguma doutrina:

- desde logo, pelo Prof. Casalta Nabais, ([1]) que conclui pela inadmissibilidade face à circunstância de o art. 26º do ETAF (aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 19/2 e em vigor desde 1/1/2004) não conter norma de teor idêntico à do n.º 2 do seu art. 24º (que inclui na competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA o conhecimento dos recursos de revista sobre matéria de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e dos Tribunais Administrativos de Círculo), sendo que a remissão genérica do art. 2º, alínea e) do CPPT, não constitui apoio suficiente para se poder concluir pela aplicação em processo judicial tributário do recurso de revista excepcional previsto no dito art. 150º do CPTA;

- e também o Cons. Lopes de Sousa se pronuncia pela inadmissibilidade deste recurso em sede de contencioso tributário. ([2])

- e a nível jurisprudencial, não obstante a anterior jurisprudência constante, por exemplo, dos acs. desta Secção do Contencioso Tributário do STA, de 27/9/05, rec. n.º 489/05, de 18/4/2007, rec. n.º 097/07 e de 16/1/08, rec. n.º 0564/07 (que afirmava a inadmissibilidade do recurso com base no disposto no n.º 1 do art. 5º da Lei n.º 15/2002, de 22/2, segundo o qual as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior), a jurisprudência mais recente e maioritária deste mesmo Tribunal consolidou-se no sentido de que é admissível no contencioso tributário este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA (cfr., entre muitos outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/10/2006, rec. n.º 854/06; de 29/11/2006, rec. n.º 729/06; de 12/12/2006, rec. n.º 584/06; de 30/5/2007, rec. n.º 257/07; de 30/5/2007, rec. n.º 285/07; de 2/7/2008, rec. n.º 173/08; de 14/7/2008, rec. n.º 0410/08; de 16/11/2011, rec. n.º 0740/11; de 14/12/2011, rec. n.º 01075/11; de 12/1/2012, rec. n.º 0899/11; de 12/1/2012, rec. n.º 01139/11; de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11; de 14/3/2012, rec. n.º 1110/11; de 21/3/2012, rec. n.º 84/12; de 26/4/2012, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12; de 16/5/2012, recs. nºs. 0357/12 e 083/12; de 23/5/2012, rec. n.º 0434/12; de 30/5/2012, rec. n.º 0415/12; de 15/5/2013, rec. n.º 01368/12).

E como se diz neste último, cuja fundamentação sufragamos, «*a admissibilidade deste recurso no contencioso tributário tem sustentáculo formal no art. n.º 26º, alínea h), do ETAF, e no art. 2º, alínea c), do CPPT, já que a remissão a que se refere esta alínea c) tem natureza dinâmica e não estática: as normas sobre processo nos tribunais administrativos são presentemente as constantes do CPTA e não as da LPTA.*

Como se deixou afirmado nesses acórdãos, «quanto ao facto de no art. 26º do ETAF, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existir norma semelhante à do art. 24º, n.º 2, nem existir qualquer remissão para o regime daquele art. 150º, não nos parece significativo.

Isto porque o art. n.º 26º, alínea h), estabelece que à Secção de Contencioso Tributário cabe conhecer "De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei". Ora, sendo aplicáveis por remissão do art. 2º, alínea c), do CPPT, as normas do CPTA, onde se inclui o art. 150º citado, tratando-se de matéria tributária, fica estabelecida por lei a competência da referida Secção.

Também não nos parece colher qualquer apoio o argumento de que "o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêem no art. 151º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não à alçada dos tribunais tributários (art. 280º, n.º 5, do CPPT)."

Com efeito, o recurso excepcional de revista tem fundamentos específicos que em nada se assemelham ao recurso "per saltum" para a 2ª Secção do STA que é um recurso ordinário.

De qualquer forma, o que está em causa no recurso excepcional de revista são decisões dos tribunais centrais administrativos e não dos tribunais de 1ª instância.

E que dizer do argumento de que "mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997,

assegurada pelo art. 120º do ETAF de 1984". Trata-se de uma garantia do passado. Mas para o futuro? Por que razão há-de ser negado aos administrados contribuintes um direito de que gozam os outros cidadãos (administrados)?

Por outro lado, e conforme se refere no acórdão transcrito, o recurso excepcional de revista, não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo, por isso, qualquer incompatibilidade ou sobreposição com o regime de recurso previsto no art. 284º do CPPT.

De qualquer forma, se dúvidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no art. 150º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do art. 2º, alínea e) do CPPT.

É que, se a existência de tal recurso, anteriormente, apenas em contencioso administrativo, poderia gerar questões de inconstitucionalidade, por discriminação dos cidadãos, como salientava Lebre de Freitas, ([3]) *sendo agora tal recurso admitido no processo civil, não faria sentido excluí-lo do processo judicial tributário. Tal traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts. 13º, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP*.».

Torna-se, assim, claro que o recurso excepcional de revista é admissível no contencioso tributário, não por via da interpretação analógica ou extensiva do art. 24º, n.º 2, do ETAF de 2002, mas antes por força da aplicação da norma contida no art. 26º, alínea h), do mesmo ETAF e por força da expressa remissão para as normas do CPTA e do CPC contidas nas alíneas c) e e) do art. 2º do CPPT.

Neste contexto, cai imediatamente por terra a questão da inconstitucionalidade de natureza orgânica invocada, na medida em que ela tinha por pressuposto a aplicabilidade a esta Secção de Contencioso Tributário da norma de competência contida no art. 24º, n.º 2, do ETAF.»

Em suma, dado que, por um lado, este recurso é admissível no contencioso tributário por força da aplicação da norma contida na alínea h) do art. 26º do ETAF de 2002 (e não por via da interpretação analógica ou extensiva do n.º 2 do seu art. 24º) e dado que, por outro lado, é inquestionável que aquele art. 26º do ETAF, fixando a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA, comina na alínea h) que cumpre a esta Secção conhecer «De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei», e que as als. c) e e) do art. 2º do CPPT contêm expressa remissão para as normas do CPC e do CPTA (e, por conseguinte, também para o art. 150º deste último diploma legal), fica claro que a competência desta Secção de Contencioso Tributário para conhecer do recurso excepcional de revista se encontra estabelecida na lei.

Assim improcedendo, pois, a questão (atinente às inconstitucionalidades de natureza orgânica) invocada pelo MP.

4.1. Importa, então, e antes de mais, apreciar se o recurso dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

«*1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

4.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «*quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva*», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma "válvula de segurança do sistema" a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que «*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*», cabendo ao STA «*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*». ([4])

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão

do recurso para uma melhor aplicação do direito ([5]), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do novo CPC ([6]) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos nºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

4.3. No caso vertente, o recorrente deduziu oposição à execução fiscal n.º 1260200201000357 do Serviço de Finanças do Sabugal, originariamente instaurada contra B……., Lda. e contra ele revertida.

E tendo a oposição sido julgada improcedente no TAF de Castelo Branco, o oponente interpôs recurso da respectiva sentença, para o TCA Sul, onde foi proferido, em 10/9/2013, o acórdão de fls. 480/500, no qual se deu provimento parcial ao recurso (julgou-se prescrita a dívida exequenda na parte respeitante ao IRC do exercício de 1998 e às coimas e julgou-se a oposição improcedente, no mais).

Para tanto, na parte em que a oposição improcedeu e na vertente que agora releva (aquela em que o acórdão recorrido julgou não prescrita a dívida exequenda), o TCA considerou o seguinte:

- Estão em causa coimas de 1998 a 2002, IRC de 1998 a 2001, IVA de 2002 a 2003.

- No que respeita às dívidas de IRC de 2001 e IVA de 2002 a 2003, o termo a quo do prazo de prescrição do IRC de 1998 tem lugar em 01.01.99, pelo que o cômputo do prazo de prescrição das dívidas em causa deve fazer-se de acordo com a LGT, ou seja, as dívidas em causa iniciam o prazo de prescrição em 1/1/1999, sendo o prazo de prescrição de oito anos.

- E os factos relevantes para o conhecimento da prescrição são os seguintes: 1) O PEF foi autuado em 26/2/2002; 2) As datas das liquidações das dívidas exequendas correspondem ao período de 2002 a 2005; 3) Em 29/4/2002, a executada originária foi citada na execução; 4) Em 26.09.2006, o recorrente/revertido foi citado na execução; 5) Em 19/2/2007, deu entrada a presente p.i. de oposição; 6) Em 13/12/2007, foi proferido despacho que ordenou a suspensão da execução, ao abrigo do disposto no art. 272º do CPPT; 7) Em 15/7/2011, foi junta ao PEF, certidão emitida pelo Tribunal Judicial do Sabugal, dando conta de que foi proferida sentença de declaração de insolvência da sociedade "B……, Lda.", P. 114/11.1TBSBG. 8) De 14/12/2007 a 15/7/2011, o PEF não esteve parado.

- Ora, atento o disposto no art. 49º da LGT (redacção conferida pela Lei n.º 100/99, de 26/7, o prazo de prescrição sofreu uma causa interruptiva com a citação da devedora originária (em 29/4/2002), a qual é oponível ao revertido (em 26/9/2006) — artigo 48º/3, da LGT.

- E apesar de em 15/7/2011 ter sido decretada a insolvência da sociedade devedora originária, estabelecendo o art. 180º do CPPT que proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência serão sustados os processos de execução fiscal que

se encontram pendentes e todos os que de novo venham a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração, e aplicando-se ao caso vertente o Código de Insolvência e Recuperação de Empresas – CIRE, aprovado pelo DL n.º 53/2004, de 18/3, então, uma vez avocada a execução ao processo de insolvência, não se mostra exaurido o prazo de prescrição em causa.

- É que, nos termos do art. 88º do CIRE, (i) a declaração de insolvência também determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes; (ii) tratando-se de execuções que prossigam contra outros executados e não hajam de ser apensadas ao processo nos termos do n.º 2 do art. 85º, é apenas extraído, e remetido para apensação, traslado do processado relativo ao insolvente»; e (iii) nos termos do art. 100º do CIRE, «A sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo».

4.4. Discordando deste entendimento afirmado no aresto do TCA Sul, o recorrente, sustentando que já ocorreu, no caso, a prescrição de todos os tributos em causa, então este recurso de revista deve ser admitido e nele serem apreciadas quer a questão de saber se, (i) tendo sido proferida decisão de encerramento da insolvência, termina ou não nessa altura a suspensão dos prazos de prescrição oponíveis ao devedor, quer a de saber se, (ii) estando a oposição parada durante mais de um ano sem culpa do oponente, cessa ou não o efeito previsto no n.º 1 do art. 49º da LGT, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Ora, retornando aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afigura-se-nos que não estão, no caso, verificados.

Desde logo, em primeiro lugar, porque, em rigor, o recorrente se limita a reproduzir os próprios conceitos legais [que se trata de duas questões que podem fundamentar um recurso de revista contemplado no art. 150º do CPTA, pelo seu carácter excepcional; que se trata de questões de importância fundamental e resultam da sua relevância jurídica e social, aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos da utilidade jurídica da revista; e esta em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular. Por outro lado, «a melhor aplicação do direito» há-se resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.]

Sem se invocarem, portanto, as concretas circunstâncias que preenchem os mencionados conceitos indeterminados acolhidos no art. 150º do CPTA (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito) e que substanciariam, portanto, a excepcionalidade do recurso.

Mas, em segundo lugar, também, porque o recorrente, invocando factos constantes do Probatório [que relativamente à responsável principal, foi, em 15/7/2011, proferida declaração de insolvência da mesma (cfr. alínea ll) do Probatório) e em 9/9/2011 foi proferida decisão judicial de encerramento da insolvência, cuja massa é insuficiente para as custas do processo e restantes dívidas (cfr. alínea mm) do Probatório)], pretende deles retirar, com base em ilações de facto dos mesmos resultantes, consequência jurídica diversa, em termos da solução de direito a que o acórdão chegou: pretende concluir que (i) a suspensão dos prazos de prescrição terminou em 9/9/2011, aquando do encerramento do processo de insolvência (conclusão que, no entanto, o acórdão recorrido não retira, já que, embora referenciando o facto, não se pronuncia, em termos de relevância e de consequência jurídica, sobre esta decisão judicial de encerramento da insolvência) e pretende concluir que, (ii) uma vez que os autos de oposição estiveram parados no TCA, desde 19/5/2010 até 27/11/2012, sem culpa do oponente, tem aplicação do disposto no n.º 2 do art. 49º da LGT (a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se nesse caso o tempo que decorrer após esse). Pelo que também nesta base ocorreu a prescrição relativamente aos restantes tributos.

Veja-se, relevantemente, a alegação do recurso, na parte em que aí se escreve o seguinte:

«*Efectivamente, o acórdão recorrido, sinteticamente, não teve em conta a consequência do encerramento da insolvência nos processos executivos em causa ou seja nos prazos de prescrição oponíveis ao devedor, nem as consequências da paragem dos autos durante mais de um ano sem ser por culpa do Oponente.*

Em nossa opinião, a decisão recorrida fez uma incorrecta aplicação da lei, pois deveria considerar-se terminada a suspensão dos prazos de prescrição oponíveis ao devedor com o encerramento da insolvência e deveria fazer cessar os efeitos do art. 49º n.º 1 por o processo ter estado parado durante mais de um ano sem ser por culpa do Oponente, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.»

Esta alegação foi, aliás, primeiramente formulada em sede de pedido de reforma do acórdão, pedido esse que veio a ser indeferido (cfr. acórdão de fls. 520/522), na consideração de que não se trata de alegação de lapso manifesto, mas, antes, de invocação de erro de julgamento.

Mas, de todo o modo, a alegação de paragem do processo desde 19/5/2010 até 27/11/2012, traduz-se em alegação de factualidade não contemplada nem relevada no acórdão recorrido e que, inclusivamente, parece contrariada face ao processado de fls. 451 a 458.

E assim sendo, a questão suscitada prende-se, ainda, com as ilações de facto que a sentença da 1ª instância e o TCAS retiram e valoram da demais factualidade julgada provada, ou seja, a questão suscitada cai, ainda, no âmbito do disposto no n.º 4 do art. 150º do CPTA.

5. Em suma, concluindo-se que não se preenchem os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional (atendendo à especificidade e à casuística da questão factual, sendo nessa factualidade que repousa o juízo de valoração decisória afirmado pelo recorrido acórdão do TCAS) teremos, igualmente, que concluir pela não verificação de uma clara necessidade de admissão do recurso para melhor aplicação do direito, pois não se verifica capacidade de expansão da controvérsia: trata-se, antes, de uma situação casuística e específica (situação delimitada pelo contorno factual que o recorrente ainda agora pretende ver alterado ou, ao menos, diferentemente valorado) e em que, em função da factualidade apurada, não se vislumbra que haja relevante divergência jurisprudencial ou doutrinária, quanto à solução jurídica encontrada (o acórdão recorrido referencia e sufraga, aliás, no que concerne à apensação dos processos de execução fiscal ao processo de insolvência, doutrina substanciada no entendimento do Cons. Jorge Lopes de Sousa, sendo que também a jurisprudência tem afirmado que o art. 100º do CIRE estabelece uma causa de suspensão da contagem do prazo de prescrição desde a prolação da sentença que decrete a insolvência até ao termo do respectivo processo, sendo o mesmo aplicável às dívidas tributárias e sendo tal causa de suspensão oponível não só à devedora originária do tributo, mas também aos demais responsáveis tributários, como decorre do disposto no art. 48º, n.º 2 da LGT (cfr., entre outros, o ac. deste STA, proferido em 18/6/2014, no proc. n.º 0119/14).

Sendo que, ainda que existisse mero erro de julgamento sempre o mesmo ficaria afastado do âmbito deste recurso de revista, que não visa - como acima se referiu – a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses.

6. Pelo exposto e porque se considera não estarem verificados os requisitos do art. 150º do CPTA, o presente recurso não pode ser admitido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva.*

([1]) Cfr. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 61— Janeiro/Fevereiro de 2007, p. 13.

([2]) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado,* Vol. IV, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação V-37-a) ao artigo 279.º, p. 390.

([3]) *Código de Processo Civil Anotado,* pág. 116.

([4]) Cfr. *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos,* 2.ª ed., p. 323 e *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos,* 2005, p. 150 e ss..

([5]) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo,* Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

([6]) Correspondentes aos artigos 676.º, n.º 2, 684.º, n.os. 1 e 2, e 685.º-A, n.os. 1 e 2, do anterior CPC.

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Imposto de Selo. Verba 28 da TGIS. Regime transitório do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 para o ano de 2012.

Sumário:

I — Estando em causa liquidação de Imposto de Selo prevista na verba 28 da TGIS relativa ao ano de 2012 haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do

artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 e não as do n.º 2, ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectue a liquidação já no ano de 2013.

II — Decorre das alínea a) *e c*) *do referido artigo 6.º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.*

Processo n.º 805/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……., SA, melhor identificada nos autos, contra as liquidações de imposto de selo referentes ao ano de 2012, relativas a 16 unidades independentes que compõem o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia do concelho de Albufeira sob o artº 8892.

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

A) Com o aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo, introduzido pelo artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS).

B) A liquidação em causa foi efectuada pela AT em 21.03.2013 e reportam-se ao ano de 2012.

C) Na liquidação foi aplicada a taxa de 1% ao valor patrimonial tributário (VPT) que ascendia e € 1.054.800,00, à data de 31.12.2012.

D) Este VPT resultou da avaliação geral.

E) Entendeu a Mma Juíza do Tribunal ad quo que, referindo-se a liquidação ao ano de 2012, foi a mesma efectuada ao abrigo do artº 6º, n.º 1 alínea a) daquele diploma legal.

F) Esta norma determina que o facto tributário ocorre no dia 31.10.2012.

G) E que a base tributária corresponde ao VPT que resulta das regras previstas no Código do IMI, por referência ao ano de 2011 (alínea c) do mesmo normativo legal).

H) Assim, perante a redacção desta norma, e incidindo este imposto sobre a propriedade de prédios urbanos cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00, concluiu a Mma Juíza que o prédio urbano em causa cai fora da norma de incidência.

1) Pois, à data do facto tributário, o VPT do prédio urbano era de apenas €981.494,52.

J) Entendemos que a douta sentença incorreu em erro na determinação da norma aplicável, o que inquinou o sentido da decisão.

K) Na verdade, a liquidação foi efectuada ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual:

L) "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."

M) Este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, n.º 1 in fine do Código do IMI).

N) Como ficou provado, o VPT do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1.000.000,00 (ascendia a € 1.054.800,00).

O) Logo, a AT efectuou a liquidação colocada em crise, na estrita aplicação deste dispositivo legal, não padecendo a mesma das ilegalidades que lhe são imputadas na douta sentença.»

2 – A recorrida apresentou contra-alegações, pugnado pela manutenção do julgado recorrido.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, com a seguinte fundamentação:

«1. O Memorando de Entendimento celebrado entre a República Portuguesa e três instituições internacionais (Fundo Monetário Internacional, Banco Central Europeu e Comissão Europeia) em Maio 2011 impôs condicionalidades de política financeira que, designadamente, impunham uma redução drástica do défice público durante a vigência do Memorando (Maio 2011- Maio 2014).

No âmbito da sua execução instituiu tributação sobre manifestações de fortuna que exprimiam capacidade contributiva significativa, nos seguintes termos

- os prédios urbanos com afectação habitacional com VPT constante da matriz igual ou superior a € 1000 000 estavam sujeitos a Imposto de Selo correspondente a 1% daquele VPT (verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo aditada pelo art. 4º Lei n.º 55- A/2012, 29 outubro)

O regime transitório para liquidação do imposto aplicável ao ano 2012 estabeleceu os seguintes parâmetros de aplicação:

a) o facto tributário verifica-se em 31 Outubro 2012 (propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédio urbano com as características supra indicadas) (art.6º nº1 alínea a) Lei n.º 55-A/2012, 29 Outubro);

b) O sujeito passivo do imposto é o proprietário, usufrutuário ou superficiário do prédio em 31 Outubro 2012, e não o sujeito passivo constante da matriz em 31 Dezembro 2012 (art.6º nº1 alínea b) Lei n.º 55-A/20 12, 29 Outubro; art.113º nº1 CIMI);

c) o VPT relevante tem como referência o ano 2011,significando que corresponde ao existente em 31 Dezembro 2011, e não ao existente em 31 Dezembro 2012 (art. 6º nº1 alínea c) Lei n.º 55-A/2012, 29 Outubro; art. 113º nº1 CIMI)

d) a liquidação do imposto é efectuada até ao final do mês de Novembro 2012, sendo o imposto pago pela sujeito passivo, numa única prestação, até 20 Dezembro 2012,à taxa de 0,5% (arts. 6º nº1 als. d), e), f) 1 Lei n.º 55-A/2012, 29 Outubro)

2. A recorrente confunde ano de referência do imposto (no caso concreto 2012) com ano em que foi praticado o acto de liquidação do imposto (no caso concreto 2013; (probatório alínea E)) extraindo a conclusão abusiva de que o imposto deveria incidir sobre o VPT mais elevado vigente em 31 Dezembro 2012, em consequência do incumprimento pela administração tributária do prazo para liquidação do imposto (20 Novembro 2012);cf. supra 1.al d)

Neste contexto o VPT relevante seria € 981 494,52,valor vigente em 31 Dezembro 2011 e não € 1 054 800,00 valor vigente em 31 Dezembro 2012, pelo que não se verifica um dos requisitos da incidência objectiva de tributação do prédio em causa

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

4 – Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A) A Impugnante é proprietária do prédio em propriedade total, sito em ……., Olhos d'Água, da freguesia e concelho de Albufeira, identificado como Bloco ……., actual Lote ……, inscrito na matriz sob o artigo 8892 (cfr. fls. 22 a 31 dos autos);

B) Desde 2010, até à avaliação geral, ao prédio identificado na alínea anterior, foram atribuídos os seguintes VPT's parciais, correspondente ao VPT total de € 981.494,52 (cfr. fls. 50 a 56 dos autos);

080101 - U - **8892** – 1	59.043,03 €
080101 - U - **8892** – 2	59.043,03 €
080101 - U - **8892** – 3	60.576,62 €
080101 - U – **8892** – 4	60.576,62 €
080101 - U - **8892** – 5	62.110,19 €
080101 - U - **8892** – 6	62.110,19 €
080101 - U - **8892** – 7	63.643,79 €
080101 - U - **8892** – 8	63.643,79 €
080101 - U - **8892** – 9	59.043,03 €
*080101 - U - **8892** - 10*	*59.043,03 €*
080101 - U - **8892** - 11	60.576,62 €
080101 - U - **8892** - 12	60.576,62 €
080101 - U - **8892** - 13	62.110,19 €
080101 -U - **8892** – 14	62.110,19 €
080101 - U - **8892** - 15	63.643,79 €
080101 -U - **8892** – 16	63.643,79 €
	981.494,52 €

C) Em 18.12.2012, através da avaliação geral, foram atribuídos às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado na alínea A) seguintes VPT's, no valor total de € 1.054.800,00:

080101 - U - 8892 - 1	65,050.00 €
080101 - U - 8892 – 2	66,800.00 €
080101 - U - 8892 – 3	65,050.00 €
080101 - U - 8892 – 4	66,800.00 €
080101 - U - 8892 – 5	65,050.00 €
080101 - U - 8892 – 6	66,800.00 €
080101 - U - 8892 – 7	65,050.00 €
080101 - U - 8892 – 8	66,800.00 €
080101 - U - 8892 – 9	65,050.00 €
080101 - U - 8892 - 10	66,800.00 €
080101 - U - 8892 - 11	65,050.00 €
080101 - U - 8892 - 12	66,800.00 €
080101 - U - 8892 - 13	65,050.00 €
080101 -U - 8892 - 14	66,800.00 €
080101 - U - 8892 - 15	65,050.00 €
080101 -U - 8892 - 16	66,800.00 €
	1,054,800.00 €

(cfr. 57 a 73 dos autos);

D) As avaliações identificadas na alínea que antecede foram notificadas à Impugnante por via electrónica (cfr. 57 a 73 dos autos);

E) Com referência ao ano de 2012 foram efectuadas, em 21/03/2013, as seguintes liquidações de Imposto de Selo relativas às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado em A), tendo por base os VPT's apurados em 18/12/2012, e mediante aplicação da taxa de 1% no valor total de €3.516,16, com data limite de pagamento em Abril de 2013:

2013 000287335, no montante de € 21684 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-1;

2013 000287359, no montante de E 222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-2;

2013 000287362, no montante de (216,84 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-3;

2013 000287365, no montante de €222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-4;

2013 000287368, no montante de (216,84 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-5;

2013 000287371, no montante de E 222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-6;

2013 000287374, no montante de € 216,84 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-7;

2013 000287377, no montante de €222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-8;

2013 000287380, no montante de €216,84 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-9;

2013 000287338, no montante de € 222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-10;

2013 000287341, no montante de €216,84 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-11;

2013 000287344, no montante de €222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-12;

2013 000287347, no montante de €216,84 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-13;

2013 000287350, no montante de €222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-14;

2013 000287353, no montante de €216,84 (duzentos e dezasseis euros e oitenta e quatro cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-15;

2013 000287356, no montante de €222,68 (duzentos e vinte e dois euros e sessenta e oito cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8892-16;

(cfr. fls. 33 a 47 dos autos);

F) Em 30.04.2013 a Impugnante procedeu ao pagamento das liquidações referidas na alínea anterior (cfr. fls. 33 a 47 dos autos);

4.2. **Do mérito do recurso**

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se, para efeitos da liquidação do imposto de selo, efectuada ao abrigo da verba 28.1 da TGIS e relativa ao ano de 2012 o valor patrimonial tributário a considerar, no que diz respeito ao prédio em causa, é o resultante da avaliação efectuada em 18/12/2012 (€1.054.800,00) ou, pelo contrário, e como defende a Impugnante, o anteriormente fixado de €981. 494,52.

A decisão recorrida considerou que, estando em causa imposto liquidado para o ano de 2012, e tendo a norma ao abrigo da qual é efectuada a tributação entrado em vigor no dia 30.10.2012, importa atender ao que a própria lei dispõe (em termos transitórios) sobre a sua aplicação, sendo expressa quando diz, na alínea a) do n.º 1 do art. 6.º que, em 2012 o facto tributário se verifica no dia 31/10/2012 e a base tributária corresponde ao valor patrimonial tributário que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011.

Mais ponderou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, para efeitos tributação em relação ao ano de 2012, não podem ser relevados factos ocorridos em data posterior à da verificação do facto tributário, sendo certo que a avaliação realizada em Dezembro desse ano ocorre a jusante do mesmo.

Para concluir que, incidindo o imposto em apreço sobre a "propriedade, (...) de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000", se constata que o prédio da Impugnante não se subsume na norma de incidência ora transcrita, uma vez que o seu valor patrimonial tributário, à data do facto tributário, era de € 981.494,52, portanto inferior a € 1.000.000.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando que a liquidação em causa foi efectuada pela em 21.03.2013 e reporta-se ao ano de 2012.

Sustenta que tal liquidação foi efectuada ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual: "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."

Alega que este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, n.º 1 in fine do Código do IMI).

E conclui que o valor patrimonial tributário do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1.000.000,00 (ascendia a € 1.054.800,00), pelo que a liquidação não padece da ilegalidade que lhe é imputada.

Mas não lhe assiste razão, adiante-se já.

No caso como resulta do probatório e não merece contestação, está em causa a liquidação de Imposto de Selo relativa ao ano de 2012.

De harmonia com o disposto no artº 4º da lei n.º 55-A/ 2012 de 29 de Outubro foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com a seguinte redacção:

'28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (curo) 1.000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 Por prédio com afectação habitacional - 1%"

Mas o artº 6.º da mesma Lei n.º 55-A/2012, estabelece disposições transitórias relativas à liquidação do imposto nos anos de 2012 e 2013, nos seguintes termos

1 - Em 2012 devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012:

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.ºdo Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012:

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI:

015 % (….)

2 — Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano.»

É no confronto com o quadro normativo estabelecido por este regime transitório, que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que se constata é que no caso subjudice a liquidação sindicada se reporta, sem qualquer dúvida, ao ano de 2012 pelo que haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, como sustenta a recorrente.

Na verdade, pese embora a Fazenda Pública alegue que o acto de liquidação do tributo foi efectuado em 21.03.2013, é indiscutível que aquele se reporta ao ano de 2012.

Mais decorre das alínea a) e d) do referido artº 6º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que a liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira havia de ter sido ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012.

Por outro lado resulta ainda do mesmo regime transitório (artº 6º, alínea c)) que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Sucede que a Fazenda Pública, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, confunde ano de referência do imposto (no caso concreto 2012) com ano em que foi praticado o acto de liquidação do imposto (no caso concreto 2013), extraindo a conclusão abusiva de que o imposto deveria incidir sobre o valor patrimonial tributário mais elevado vigente em 31 Dezembro 2012, em consequência do incumprimento pela administração tributária do prazo para liquidação do imposto (20 Novembro 2012).

Neste contexto o valor patrimonial tributário à data do facto tributário era de €981 494,52, valor vigente desde 2010 até 18.12.2012 (cf. probatório, pontos B e C) e não € 1 054 800,00 valor vigente em 31 Dezembro 2012, pelo que, só por esse facto, a propriedade do imóvel em causa nunca estaria abrangida pela norma de incidência da verba 28 da TGIS.

A decisão recorrida que assim entendeu não merece censura deve, por isso, ser confirmada.

5. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública,

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Imposto de Selo; verba 28 da TGIS; regime transitório do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 para o ano de 2012.

Sumário:

I — Estando em causa liquidação de Imposto de Selo prevista na verba 28 da TGIS relativa ao ano de 2012 haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 e não as do n.º 2, ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectue a liquidação já no ano de 2013.

II — Decorre das alínea a) e c) do referido artigo 6.º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao

que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Processo n.º 806/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……, SA, melhor identificada nos autos, contra as liquidações de imposto de selo referentes ao ano de 2012, relativas a 16 unidades independentes que compõem o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia do concelho de Albufeira sob o artº 8893.

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

«1 — As liquidações foram efectuadas em 21 de Março de 2013.

2 — Daí não se poder fazer funcionar no caso vertente a norma do art. 6 nº1 da Lei n.º 55-A/2012, impondo-se sim observar a disposição do seu n.º 2; basta admitir que o pressuposto de aplicação é o fenómeno da liquidação como momento autónomo na aplicação da norma tributária.

3 — Por outro lado, entrando em linha de conta e seguindo-se os termos daquele preceito, não pode deixar de entender-se que a hipótese sub judice se compreende na norma de incidência em causa, (verba 28 TGIS).

4 — Pois, a expressão "deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano", (art. 6 n.º 2 Lei n.º 55-A/2012, 29/10), é significativa, a nosso ver, no sentido de a alteração do VPT pela avaliação geral relevar para efeitos de tributação em imposto de selo.

Assim, pelo exposto, e, principalmente pelo que será suprido pelo Douto Tribunal, deve ser revogada a sentença recorrida e julgar-se improcedente a acção de impugnação judicial, como é de JUSTIÇA.»

2 – A recorrida apresentou contra-alegações, pugnado pela manutenção do julgado recorrido.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, com a fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

«De acordo com o artigo 6.º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, a tributação prevista na verba 28 da TGIS é, para o ano de 2012, efectuada à taxa de 0,5% sobre o VPT, desde que igual ou superior a € 1.000.000,00, de prédios urbanos com afectação habitacional.

Da norma de incidência resulta que, quanto aos sujeitos passivos residentes, a obrigação de imposto apenas ocorre relativamente aos prédios com afectação habitacional.

Como resulta do probatório e dos autos está em causa Imposto de Selo relativo ao ano de 2012.

Nas disposições transitórias constantes do artigo 6.º da Lei 55-A/2012, fixam-se as seguintes regras no que concerne à liquidação do imposto de selo previsto na verba 28 da TGIS:

1. Em 2012 devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto de selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do selo na data referida na alínea anterior;

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A Liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012.

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012;

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI:

0.5%

(...)

2 — Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto no verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano....)

Ora, parece certo que, reportando-se, sem qualquer dúvida, o Imposto de Selo sindicado ao não de 2012 haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, como sustenta a recorrente Fazenda Pública.

Na verdade, embora o acto de liquidação do tributo tenha ocorrido em 2012 é indiscutível que aquele se reporta ao ano de 2012.

Assim sendo, o facto tributário tem-se como verificado em 31 de Outubro de 2012.

O VPT a utilizar na liquidação do Imposto do Selo corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011.

Como resulta do probatório o VPT do imóvel desde 2009 a 31 de Dezembro de 2012 era de € 891.494,52.

Só com a avaliação trienal feita em 31 de Dezembro de 2012 o VPT total do imóvel passou para € 1.18.300,56, sendo certo que com a avaliação geral operada em 20 de Março de 2013 o VPT total do imóvel passou para 1.022,750,00.

Assim, o VPT vigente à data do facto tributário era de e 891.494,53, portanto inferior a € 1.000.000,00.

Como tal a propriedade do imóvel em causa não está abrangida pela norma de incidência da verba 28 da TGIS.

A sentença recorrida não merece, assim, censura.»

4 – Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A) A Impugnante é proprietária do prédio em propriedade total, sito em Quinta ……., ……., da freguesia e concelho de Albufeira, identificado como Bloco ……., actual Lote ……, inscrito na matriz sob o artigo 8893 (cfr. fls. 23 a 32 dos autos);

B) Desde 2010, até à avaliação gera ao prédio identificado na alínea anterior, foram atribuídos seguintes VPT's parciais, correspondente ao VPT total de €981.494,52

080101 - U - **8892** – 1	59.043,03 €
080101 - U - **8892** – 2	59.043,03 €
080101 - U - **8892** – 3	60.576,62 €
080101 - U – **8892** – 4	60.576,62 €
080101 - U - **8892** – 5	62.110,19 €
080101 - U - **8892** – 6	62.110,19 €
080101 - U - **8892** – 7	63.643,79 €
080101 - U - **8892** – 8	63.643,79 €
080101 - U - **8892** – 9	59.043,03 €
*080101 - U - **8892** - 10*	*59.043,03 €*
080101 - U - **8892** - 11	60.576,62 €
080101 - U - **8892** - 12	60.576,62 €
080101 - U - **8892** - 13	62.110,19 €
080101 -U - **8892** – 14	62.110,19 €
080101 - U - **8892** - 15	63.643,79 €
080101 -U - **8892** – 16	63.643,79 €
	981.494,52 €

(cfr. fls. 51 a 57 dos autos);

C) Em 31/12/2012, através da avaliação trienal, foram atribuídos às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado na alínea A) os seguintes VPT's, no valor total de €1.018.300,56 (por acordo);

080101 - U - 8893 - 1	61.257,14 €
080101 - U - 8893 – 2	61.257,14 €
080101 - U - 8893 – 3	62.848,24 €
080101 - U - 8893 – 4	62.848,24 €
080101 - U - 8893 – 5	64.439,32 €
080101 - U - 8893 – 6	64.439,32 €
080101 - U - 8893 – 7	66.030,43 €
080101 - U - 8893 – 8	66.030,43 €
080101 - U - 8893 – 9	61.257,14 €
080101 - U - 8893 - 10	61.257,14 €
080101 - U - 8893 - 11	62.848,24 €
080101 - U - 8893 - 12	62.848,24 €
080101 - U - 8893 - 13	64.439,32 €
080101 -U - 8893 - 14	64.439,32 €
080101 - U - 8893 - 15	66.030,43 €
080101 -U - 8893 - 16	66.030,43 €
	1.018.300,56 €

D) Com referência ao ano de 2012 foram efectuadas, em 20/03/2013, as seguintes liquidações de Imposto de Selo relativas às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado na alínea A):

080101 - U - 8893 - 1	63.050,00 €
080101 - U - 8893 – 2	64.800,00 €
080101 - U - 8893 – 3	63.050,00 €
080101 - U - 8893 – 4	64.800,00 €
080101 - U - 8893 – 5	63.000,00 €
080101 - U - 8893 – 6	64.800,00 €
080101 - U - 8893 – 7	63.050,00 €
080101 - U - 8893 – 8	64.800,00 €
080101 - U - 8893 – 9	63.050,00 €
080101 - U - 8893 - 10	64.800,00 €
080101 - U - 8893 - 11	63.050,00 €
080101 - U - 8893 - 12	64.800,00 €
080101 - U - 8893 - 13	63.050,00 €
080101 -U - 8893 - 14	64.800,00 €
080101 - U - 8893 - 15	63.050,00 €
080101 -U - 8893 - 16	64.800,00 €
	1.022.750,00 €

(cfr. fls. 58 a 73 dos autos);

E) As avaliações identificadas na alínea que antecede foram notificadas à Impugnante por via electrónica (cfr. 58 a 73 dos autos);

F) Com referência ao ano de 2012 foram efectuadas, em 20/03/2013, as seguintes liquidações de Imposto de Selo relativas às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado em A) no valor total de €3.394,40, com data limite de pagamento em Abril de 2013:

2013 000286781, no montante de €204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos, — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-1;

2013 000286805, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-2;

2013 000286808, no montante de € 209,50 (duzentos e nove euros e cinquenta cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-3;

2013 000286811, no montante de € 209,50 (duzentos e nove euros e cinquenta cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-4;

2013 000286814, no montante de € 214,81 (duzentos e catorze euros e oitenta e um cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-5;

2013 000286817, no montante de € 214,81 (duzentos e catorze euros e oitenta e um cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-6;

2013 000286820, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-7;

2013 000286823, no montante de €220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-8;

2013 000286826, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-9;

2013 000286784, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-10;

2013 000286787, no montante de € 209,50 (duzentos e nove euros e cinquenta cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-11;

2013 000286790, no montante de € 209,50 (duzentos e nove euros e cinquenta cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-12:

2013 000286793, no montante de € 214,81 (duzentos e catorze euros e oitenta e um cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-13;

2013 000286796, no montante de € 214,81 (duzentos e catorze euros e oitenta e um cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-14;

2013 000286799, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-15;

2013 000286802, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) — artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-16; (cfr. fls. 34 a 49 dos autos) (…)

G) Em 30/04/2013 a Impugnante procedeu ao pagamento das liquidações que antecedem (cfr. fls. 34 a 49 dos autos);»

4.2. **Do mérito do recurso**

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se, para efeitos da liquidação do imposto de selo, efectuada ao abrigo da verba 28.1 da TGIS e relativa ao ano de 2012 o valor patrimonial tributário a considerar, no que diz respeito ao prédio em causa, é o resultante da avaliação efectuada em 31/12/2012 (€1.018.300,52) ou, pelo contrário, e como defende a Impugnante, o anteriormente fixado de €981.494,52.

A decisão recorrida (fls. 162 e segs.), considerou que, estando em causa imposto liquidado para o ano de 2012, e tendo a norma ao abrigo da qual é efectuada a tributação entrado em vigor no dia 30.10.2012, importa atender ao que a própria lei dispõe (em termos transitórios) sobre a sua aplicação, sendo expressa quando diz, na alínea a) do n.º 1 do art. 6.º que, em 2012 o facto tributário se verifica no dia 31/10/2012 e a base tributária corresponde ao valor patrimonial tributário que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011.

Mais ponderou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, para efeitos tributação em relação ao ano de 2012, não podem ser relevados factos ocorridos em data posterior à da verificação do facto tributário, sendo certo que a avaliação realizada em Dezembro desse ano ocorre a jusante do mesmo.

Para concluir que, incidindo o imposto em apreço sobre a "propriedade, (...) de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000", se constata que o prédio da Impugnante não se subsume na norma de incidência ora transcrita, uma vez que o seu valor patrimonial tributário, à data do facto tributário, era de €981.494,52, portanto inferior a € 1.000.000.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando que a liquidação em causa foi efectuada pela em 21.03.2013 e reporta-se ao ano de 2012.

Sustenta que tal liquidação foi efectuada ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual: "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."

E conclui que a liquidação não padece da ilegalidade que lhe é imputada.

Mas não lhe assiste razão, adiante-se já.

No caso como resulta do probatório e não merece contestação, está em causa a liquidação de Imposto de Selo relativa ao ano de 2012.

De harmonia com o disposto no artº 4º da lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com a seguinte redacção:

'28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (curo) 1.000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 Por prédio com afectação habitacional - 1%"

Mas o artº 6.º da mesma Lei n.º 55-A/2012, estabelece disposições transitórias relativas à liquidação do imposto nos anos de 2012 e 2013, nos seguintes termos:

1 - Em 2012 devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012:

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012:

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI:

015 % (….)

2 — Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano.»

É no confronto com o quadro normativo estabelecido por este regime transitório, que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que se constata é que no caso subjudice a liquidação sindicada se reporta, sem qualquer dúvida, ao ano de 2012 pelo que haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, como sustenta a recorrente.

Na verdade, pese embora a Fazenda Pública alegue que o acto de liquidação do tributo foi efectuado em 21.03.2013, é indiscutível que aquele se reporta ao ano de 2012.

Mais decorre das alínea a) e d do referido artº 6º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que a liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira havia de ter sido ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012.

Por outro lado resulta ainda do mesmo regime transitório (artº 6º, al.c)) que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Sucede que a Fazenda Pública confunde ano de referência do imposto (no caso concreto 2012) com ano em que foi praticado o acto de liquidação do imposto (no caso concreto 2013), extraindo a conclusão abusiva de que o imposto deveria incidir sobre o valor patrimonial tributário mais elevado vigente em 31 Dezembro 2012, em consequência do incumprimento pela administração tributária do prazo para liquidação do imposto (20 Novembro 2012).

Neste contexto o valor patrimonial tributário à data do facto tributário era de € 981 494,52, valor vigente desde 2010 até 31.12.2012 (cf. probatório, pontos B e C) e não €1.018.300,52 valor vigente em 31 Dezembro 2012, pelo que, só por esse facto, a propriedade do imóvel em causa nunca estaria abrangida pela norma de incidência da verba 28 da TGIS.

A decisão recorrida que assim entendeu não merece censura deve, por isso, ser confirmada.

5. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública,

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* —*Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Embargos de Terceiro. Legitimidade. Bem Comum do Casal.

Sumário:

I — Qualquer um dos cônjuges pode, ainda que desacompanhado do outro e sem o seu consentimento, deduzir embargos de terceiro para defesa do direito de propriedade sobre um bem imóvel que constitui bem comum do casal e que considera ilegalmente atingido por uma penhora efectuada em processo de execução fiscal (cfr. artigo 343.º do CPC).

II — Nessa situação não tem aplicação o disposto no artigo 34.º, n.º 1, do CPC, uma vez que no incidente de embargos de terceiro não existe o risco de perda ou oneração de bens que só por ambos possam ser alienados, nem de perda de direitos que só por ambos possam ser exercidos (nem o respectivo objecto é a casa de morada de família), inexistindo o risco para o património comum que constitui a ratio do litisconsórcio activo necessário previsto naquele preceito.

Processo n.º 824/14-30.
Recorrente: A…
Recorridos: Fazenda Pública e B…, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de embargos de terceiro com o n.º 2951/10.5BEPRT:

1. RELATÓRIO

1.1 A…….. (adiante Embargante ou Recorrente) deduziu embargos de terceiro contra a penhora de um imóvel efectuada em processo de execução fiscal com o fundamento que este acto ofende o seu direito de propriedade sobre o bem penhorado.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto proferiu sentença em que, julgando procedente a excepção de ilegitimidade activa, por considerar que a Embargante não podia estar em juízo desacompanhado do seu marido, absolveu a Fazenda Pública da instância.

1.3 A Embargante interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 Apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

A. Por douta sentença ora sindicada, foi liminarmente julgada procedente a excepção de ilegitimidade activa e em consequência decretado o indeferimento dos embargos de terceiro deduzidos, com a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública.

B. Entendendo não ser devida tal decisão e bem assim a fundamentação e argumentação avançada pela mesma, veio o ora Recorrente apresentar junto deste tribunal o recurso da sentença proferida em 1.ª instância no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, impugnando apenas e só matéria de direito.

C. No processo de execução fiscal n.º 3190200401016431 e apensos foi efectuada a penhora da fracção autónoma designada pela letra "……", n.º ……., ……., do prédio urbano sito na Rua ……., freguesia ……., concelho do Porto, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial do Porto, sob o número oitenta e oito e inscrito na matriz sob o artigo 10614.

D. Execução na qual figura como executada a B……., Lda., e não a ora Recorrente, não sendo pois o imóvel objecto de penhora propriedade da sociedade executada, mas sim da ora Recorrente por força da sua aquisição.

E. Está-se assim perante uma penhora ofensiva do direito de propriedade da ora Recorrente sobre o imóvel em questão, e que legitimou a apresentação dos embargos de terceiro pela mesma.

F. Dúvidas não existem quanto ao meio processual adequado para, quem for ofendido na sua posse ou direito de propriedade, por penhora ou por acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, reagir contra a ofensa dos seus direitos, e que não é mais que os embargos de terceiro.

G. Dispõe o artigo 237.º, n.º 1, que um dos requisitos essenciais para se poder embargar é ser terceiro, e não dispondo o CPPT um conceito próprio de terceiro, sempre será de recorrer-se ao CPC, que no seu artigo 351.º, n.º 1, define terceiro, para efeitos de embargos, como aquele que não é parte na causa.

H. A ora Recorrente não consta do título executivo, a dívida não lhe é comunicável e não houve reversão da execução contra si, o mesmo se verificando relativamente ao seu cônjuge.

I. Não existindo qualquer intervenção no processo executivo, e bem assim não havendo qualquer notificação até ao momento ao abrigo do processo de execução fiscal, só pode quer a ora Recorrente quer o seu cônjuge serem considerados terceiros para efeitos de embargos de terceiro em execução fiscal.

J. Assim, sendo detentora da qualidade de terceiro, tal permite-lhe deduzir embargos para se opor à penhora que indevidamente afecte os seus bens, como foi o caso da penhora sindicada com os embargos de terceiro por si instaurados.

K. Deduzidos devidamente e tempestivamente os embargos pela ora Recorrente, considerou o Tribunal, e nesse sentido proferiu decisão que ora se sindica, que estava-se perante uma situação de litisconsórcio necessário activo, pelo que assim sendo, em face da ausência do cônjuge da ora recorrente, foi esta considerada parte ilegítima.

L. Não pode a ora Recorrente deixar de contestar o supra citado, desde logo invocando para o efeito do disposto no artigo 343.º do Código de Processo Civil.

*M. Menciona tal normativo: «*O cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem autorização do outro, defender por meio de embargos os direitos relativamente aos bens próprios e aos bens comuns que hajam sido indevidamente atingidos pela diligência prevista no artigo anterior*».*

N. Para operar tal normativo é necessário a verificação dos requisitos "posição de terceiro", que conforme supra apontado verifica-se na ora Recorrente, e que haja os bens sido indevidamente atingidos por acto judicial que ofenda os direitos do possuidor ou proprietário, e que também se cumpre, considerada inexistência de qualquer vínculo da ora Recorrente com a execução fiscal, e a penhora de um bem da sua propriedade a favor dessa mesma execução fiscal.

O. Tal normativo tem plena aplicação ao caso concreto, e como tal, sempre caberia legitimidade à Recorrente, como cabe, para sozinha, como o fez, impulsionar os embargos de terceiro visando com tal acto a protecção do seu património, e em consequência directa o património do seu cônjuge.

P. Considerando o conteúdo e o espírito do artigo 343.º do Código de Processo Civil, terá pois de cair a fundamentação avançada pela decisão recorrida e consequentemente ser ordenado o prosseguimento dos autos dos embargos de terceiro.

Q. Sempre não assistiria razão à decisão em crise na medida em que sempre poderia o cônjuge da Embargante ora Recorrente, junto aos presentes autos declarar o seu consentimento para a interposição de tais autos, conforme o possibilita o artigo 34.º, n.º 1, do CPC, ou bem assim, poderia o próprio tribunal nos termos do n.º 2 do mesmo preceito decidir sobre o suprimento do consentimento, tendo em consideração o interesse da família.

R. [A] *Recorrente tem pois total interesse em salvaguardar o seu património, considerando sobretudo que o mesmo foi indevidamente afectado, terá sempre a mesma interesse em agir, e como tal será sempre possuidora de legitimidade para intentar os embargos de terceiro.*

S. Mais se refira que, com o acto jurídico em causa, embargos de terceiro, não visa a Recorrente a alienação ou oneração de um bem, mas antes sim a protecção do mesmo.

T. Considerando tudo o até então explanado, estar o património da ora Recorrente a responder por uma dívida de que a mesma não é responsável, de que não é responsável, de que não teve proveito, em que não é executada, assiste total interesse e legitimidade à ora Recorrente para por si só, mesmo sem a presença do seu cônjuge como co-parte, recorrer ao meio que tem ao seu dispor, os embargos de terceiro visando dessa forma a salvaguarda do seu património indevidamente afectado.

Nestes termos, deve a decisão do Tribunal de 1.ª instância ser revogada e, ser dado provimento ao presente recurso, e em função disso prosseguirem os autos de Incidente de Embargos de Terceiro os seus ulteriores termos, com o que se fará inteira Justiça».

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Neste Supremo Tribunal Administrativo os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para apreciação do mérito, se a tanto nada mais obstar. Isto, em síntese, com a seguinte fundamentação:

«[…]

Questão é saber se, no caso em apreço, os embargos teriam que ser propostos por ambos os cônjuges, como se sustenta na sentença recorrida.

Entende-se que a resposta é negativa.

Com efeito, se bem que, atendendo ao regime de casamento, o da comunhão de adquiridos, o imóvel penhorado na execução constitua um bem comum, sendo os direitos sobre ele incidentes afectados pelo acto de penhora, a verdade é que para efeitos de embargos de terceiro o cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem autorização do outro, nos termos do art. 343.º do CPC (art. 352.º na anterior redacção), defender por meio de embargos de terceiro os direitos relativamente aos bens próprios e aos bens comuns que hajam sido indevidamente atingidos pelo acto de penhora, regime que se afasta daquele que vem inscrito no art. 34.º do CPC (art. 28.º-A, na anterior redacção) e cuja ratio *e pressupostos são distintos. Num caso trata-se de conferir ao cônjuge que tenha a posição de terceiro a possibilidade de defender, só por si, os seus direitos relativos a bens próprios e a bens comuns; no outro de obviar a que um só dos cônjuges possa propor acções que* [sejam] *susceptíveis de levar à perda de direitos sobre bens que só por ambos possam ser exercidos*».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos, atenta a simplicidade da questão a decidir.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é apenas a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao absolver a Fazenda Pública da instância com fundamento na ilegitimidade da Embargante, o que passa por indagar se os presentes embargos careciam de ser deduzidos por ambos os cônjuges, como sustentou a Juíza do Tribunal *a quo*.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«*Com interesse para a decisão da excepção resulta apurada a seguinte factualidade:*

a) Por escritura de compra e venda realizada em 13/07/2010, no Cartório Notarial com sede na Rua da Saudade, n.º 132, 2.º Porto, C…… e mulher A…… (aqui embargante), casados em regime de comunhão de adquiridos D……. e E……., outorgando os dois primeiros por si e ainda todos os outorgantes na qualidade de únicos sócios e em representação da sociedade comercial por quotas "B……., Lda." venderam a C……. e mulher A……. o imóvel penhorado nestes autos (cfr. fls. 9 a 13 dos autos, que aqui se dá por reproduzido);

b) C…… e mulher A……., aqui embargante, estão casados em regime de comunhão de adquiridos (cfr. fls. 10 dos autos);

c) A presente acção foi intentada por A…… (cfr. fls. 2 dos autos)».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada contra uma sociedade e em que foi penhorado um bem imóvel, veio A…….. deduzir embargos de terceiro contra a penhora, alegando, para além do mais, que esta diligência ofende o seu direito de propriedade sobre aquele imóvel, que foi adquirido por ela e seu marido em data anterior à do registo da penhora.

Na contestação, a Fazenda Pública arguiu a ilegitimidade da Embargante com o fundamento de que os embargos, porque se referem a um bem comum do casal constituído pela Embargante e seu marido, uma vez que foi por estes adquirido na constância do matrimónio, que está sujeito ao regime de bens da comunhão de adquiridos [cfr. arts. 1717.º, 1721.º e 1724.º, alínea b), todos do Código Civil (CC)], deveriam ter sido deduzidos por ambos, como decorre da conjugação do art. 1682.º-A, n.º 1, alínea a) ([1]), do CC com o art. 28.º-A ([2]) do Código de Processo Civil (CPC), na redacção em vigor à data ([3]).

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgando procedente a invocada excepção da ilegitimidade por «*preterição de litisconsórcio necessário activo*», absolveu a Fazenda Pública da instância, nos termos do disposto nos arts. 33.º ([4]) e 34.º ([5]) do CPC, na redacção actual, e bem assim dos arts. 278.º, n.º 1, alínea d) ([6]), 576.º, n.ºs 1 e 2 ([7]), 577.º, alínea e) ([8]), e 578.º ([9]), todos do mesmo Código.

A Embargante reagiu contra essa decisão mediante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo por considerar que pode deduzir os embargos desacompanhada do seu marido e sem a autorização deste. Pese embora nas suas conclusões de recurso aborde muitas outras questões, quais sejam a sua qualidade de terceiro, a ofensa que a penhora provocou no seu direito de propriedade (e, subsidiariamente, que lhe deveria ter sido dada a possibilidade de sanar a irregularidade ou até de ser suprida judicialmente a falta de consentimento do cônjuge), a única questão que ora cumpre apreciar é a da sua legitimidade, pois foi exclusivamente com fundamento na falta desse pressuposto processual que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto absolveu a Fazenda Pública da instância.

Daí termos enunciado em 1.8 a questão a apreciar e dirimir como sendo a de saber se a Embargante, ainda que desacompanhada do marido, é parte legítima ou se, como sustenta a Juíza do Tribunal *a quo*, estamos perante uma situação de litisconsórcio activo necessário, que exigiria que os embargos fossem deduzidos por ambos os cônjuges.

2.2.2 DA LEGITIMIDADE DA EMBARGANTE

É sabido que existem situações em que a lei processual – *maxime* o art. 34.º do CPC – impõe a presença de ambos os cônjuges como autores para assegurar a legitimidade pelo lado activo. Essas situações de litisconsórcio necessário activo são as que respeitam à instauração de *(i)* acções de que possa resultar a perda ou oneração de bens que só por ambos possam ser alienados, *(ii)* acções de que possa resultar a perda de direitos que só por ambos possam ser exercidos e *(iii)* acções que tenham por objecto a casa de morada de família.

No entanto, dando de barato que o bem penhorado seja um bem comum do casal constituído pela Embargante e seu marido, o incidente de embargos de terceiro não se inclui em nenhuma daquelas categorias. Os embargos de terceiro não implicam risco de perda ou oneração de bens, nem de perda de direitos (nem o respectivo objecto é a casa de morada de família), inexistindo o risco para o património comum que constitui a *ratio* do litisconsórcio activo necessário previsto no referido art. 34.º do CPC. Bem pelo contrário, podemos afirmar, com a Recorrente, que os presentes embargos de terceiro visam proteger o património comum do casal.

Aliás, diz o art. 343.º do CPC ([10]): «*O cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem autorização do outro, defender por meio de embargos os direitos relativamente aos bens próprios e aos bens comuns que hajam sido indevidamente atingidos pela diligência prevista no artigo anterior*». Ou seja, como resulta expressamente da lei, qualquer um dos cônjuges pode, ainda que desacompanhado do outro e sem o seu consentimento, deduzir embargos de terceiro para defesa do direito de propriedade sobre um bem imóvel que constitui bem comum do casal e que considera ilegalmente atingido por uma penhora efectuada em processo de execução fiscal (cfr. art. 343.º do CPC).

Tanto basta para que se considere que a sentença recorrida fez errado julgamento quando julgou a ora Recorrente parte ilegítima por estar desacompanhada do marido na dedução dos embargos de terceiro.

Cumpre, pois, revogar a decisão recorrida e ordenar que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, para aí prosseguirem os seus termos, como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Qualquer um dos cônjuges pode, ainda que desacompanhado do outro e sem o seu consentimento, deduzir embargos de terceiro para defesa do direito de propriedade sobre um bem imóvel que constitui bem comum do casal e que considera ilegalmente atingido por uma penhora efectuada em processo de execução fiscal (cfr. art. 343.º do CPC).

II - Nessa situação não tem aplicação o disposto no art. 34.º, n.º 1, do CPC, uma vez que no incidente de embargos de terceiro não existe o risco de perda ou oneração de bens que só por ambos possam ser alienados, nem de perda de direitos que só por ambos possam ser exercidos (nem o respectivo objecto é a casa de morada de família), inexistindo o risco para o património comum que constitui a *ratio* do litisconsórcio activo necessário previsto naquele preceito.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, para aí prosseguirem.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) *«1 — Carece do consentimento de ambos os cônjuges, salvo se entre eles vigorar o regime de separação de bens: a) A alienação, oneração, arrendamento ou constituição de outros direitos pessoais de gozo sobre imóveis próprios ou comuns;* […]».

([2]) *«Devem ser propostas por ambos os cônjuges, ou por um deles com consentimento do outro, as acções de que possa resultar a perda ou a oneração de bens que só por ambos possam ser alienados ou a perda de direitos que só por ambos possam ser exercidos, incluindo as acções que tenham por objecto, directa ou indirectamente, a casa de morada de família*».

([3]) *Hoje, no Código de Processo Civil aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto, corresponde-lhe o artigo 34.º.*

([4]) *«1. Se, porém, a lei ou o negócio exigir a intervenção dos vários interessados na relação controvertida, a falta de qualquer deles é motivo de ilegitimidade*».

([5]) *Corresponde ao artigo 28.º-A, na anterior redacção do CPC, cujo texto consta da nota 2.*

([6]) *«1 — O juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância:* […] *d) Quando considere ilegítima alguma das partes;* […]».

([7]) *«1 — As excepções são dilatórias ou peremptórias.*

2 — As excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal».

([8]) *«São dilatórias, entre outras, as excepções seguintes:* […] *e) A ilegitimidade de alguma das partes;* […]».

([9]) *«O tribunal deve conhecer oficiosamente das excepções dilatórias, salvo da incompetência absoluta decorrente da violação de pacto privativo de jurisdição ou da preterição de tribunal arbitral voluntário e da incompetência relativa nos casos não abrangidos pelo disposto no artigo 104.º*».

([10]) *Que corresponde ao art. 352.º, na redacção do CPC em vigor à data em que foi apresentada a petição inicial.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Decisão de verificação e graduação de créditos. Venda em execução fiscal. Decisão de verificação e graduação de créditos após a venda.

Sumário:

I — Quando forem apresentadas reclamações de créditos, seguindo a tramitação subsidiariamente aplicável do Código de Processo Civil nesta matéria, organizar-se-á um único apenso, com todas elas, ao processo de execução fiscal e será proferido despacho de admissão/rejeição das reclamações apresentadas. Nesta cisão passaremos a ter dois processos que seguem os seus trâmites com grande autonomia.

II — O processo de execução fiscal seguirá os seus trâmites normais, mas a venda só se realizará, nos termos do artigo 244.º do Código de Procedimento e Processo Tributário após o termo do prazo de reclamação de créditos.

III — O artigo 245.º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário não determina que a verificação e graduação de créditos tenha de ocorrer antes da venda dos bens penhorados, nem assim pode ser entendida a expressão «até à venda».

IV — A expressão «até à venda», só pode significar até à realização da venda porque é com essa realização que se abre a fase de pagamentos e estes é que não podem ser efectuados sem que se saiba qual a ordem que decorre da graduação de créditos reclamados.

Processo n.º 830/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada de 19 de Março de 2014

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A…….., reclamante no proc. de execução fiscal n.º 21601001011053094, em que é executado B……., **veio interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada,** que julgou improcedente a reclamação apresentada contra a decisão do órgão da execução fiscal que indeferiu o pedido formulado pela ora recorrente de anulação da venda, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou: improcedente o incidente de anulação da venda deduzida pela Recorrente, contra a venda judicial realizada no processo de execução fiscal n.º 2160100101053094, que versou sobre a venda da fração autónoma designada pela letra "H", correspondente ao terceiro andar, lado esquerdo, do prédio sito na Rua ……, n.º ……, freguesia e concelho do Barreiro, descrito na Conservatória do Registo Predial do Barreiro sob o nº. 1388, freguesia do Barreiro e inscrito na matriz sob o artigo 2048, da mencionada freguesia.

II. Entendeu a Recorrente, à data Reclamante que a venda efectuada deveria ser anulada por não ter sido a mesma precedida de decisão sobre a verificação e graduação de créditos reclamados

III. Essa omissão (ausência de decisão de verificação e graduação de créditos) é duplamente violadora de preceitos legais.

IV. Viola o princípio do contraditório por impedir a eventual impugnação de outros créditos;

V. E viola formalidade essencial prevista no artº. 245º do C.P.P.T

VI. Na interpretação que fez do preceituado pelo artº. 245º do CPPT, o Tribunal a quo considerou que a reclamação de créditos não suspende o processo de execução fiscal até que seja concretizada a venda por não estarem impedidos os credores de impugnar posteriormente os créditos verificados e graduados.

VII. A Recorrente entende, ressalvado o devido respeito, que com esta decisão foi feita errada interpretação dos preceitos legais, designadamente dos artºs 244º e 245º do C.P.P.T.

VIII. A interpretação literal do preceito legal não permite concluir, de forma inequívoca, que a venda do bem se realizará antes da decisão da verificação e graduação dos créditos.

IX. O texto da lei (artº. 244º do CPPT) — A venda realiza-se após o termo do prazo da reclamação de créditos — tem de ser interpretado de forma integrada com a ordem jurídica, o sistema onde se insere.

X. "Nenhum preceito pode ser interpretado isoladamente do seu contexto. É natural que cada trecho duma lei surja num momento do desenrolar lógico de um plano; não se coloca casualmente dentro daquele conjunto.", ensina o Professor Oliveira Ascensão in o Direito — Introdução e Teoria Geral, pp. 391

XI. O artº. 244º está inserido na Secção VIII do CPPT, a qual tem o título "Da convocação dos credores preferentes e do cônjuge". A esta Secção segue-se a IX, cujo título é elucidativo do plano lógico a que alude o Professor supra-citado: "Da venda dos bens penhorados"

XII. E na Secção VIII está regulada a tramitação da verificação e graduação de créditos, incluindo a decisão que os aprecie e da qual, de resto, se pode reclamar (artº. 245º do CPPT).

XIII. Há uma razão lógica para que a graduação seja anterior à venda: ter a certeza que o valor dos créditos não tributários não é superior à divida exequenda e acrescido. (Jorge Lopes de Sousa, Comentário ao CPPT, anotado e Comentado, edição 2007, pp. 512)

XIV. Ou de forma ainda mais expressiva, como foi recentemente afirmado por este Supremo Tribunal Administrativo: "Na verdade se há interesse público na celeridade processual não poderá deixar de se argumentar que há também um interesse público na boa cobrança das dívidas em processo de execução fiscal, finalidade essa que, como em nota o Ministério Público, no seu douto parecer, pode ficar igualmente prejudicada pelo resultado obtido, designadamente se o bem é vendido por preço irrisório."

XV. No caso dos autos, o imóvel foi vendido por 15.150,00€ e o crédito reclamado da Recorrente ascendia a 94.234,08€, gozando de direito de retenção.

XVI. A verificação e graduação de créditos é um pressuposto lógico e anterior à venda do bem. Neste sentido Ac. Tribunal Central Administrativo Norte de 04-01-2007, tirado no processo 0002/02: "2. Após a entrada em vigor do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a reclamação de créditos passou a preceder a venda, pelo que quando é proferido o despacho determinativo da venda a credora com garantia real que tenha reclamado os seus créditos já detém o estatuto de credora reclamante para todos os legais efeitos [...]"

XVII. Note-se, aliás, a nota história que o citado acórdão sublinha em defesa da sua interpretação: "3. O mesmo não acontecia no âmbito do regime do Código de Processo Tributário, em que a venda era efectuada antes da reclamação de créditos, pelo que os credores com garantia real ainda não detinham, à data da venda, a qualidade de reclamantes e, por isso, não tinham de ser notificados do despacho que

ordenava a venda, razão por que só podiam invocar (por analogia) a nulidade por omissão do preceituado no n.º 3 do art. 864º do CPC, a qual, porém só importa a anulação da venda se o exequente tivesse sido o seu exclusivo beneficiário.

XVIII. O artigo 278.º do CPPT refere que "1. O Tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final."

XIX. E Exceciona o n.º 3 do mesmo preceito que "O disposto no número 1 não se aplica quando a reclama não se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades: e) Erro na verificação ou graduação de créditos."

XX. Isto é, o legislador entende que possa haver lugar à subida imediata da reclamação quando exista erro na verificação ou graduação de créditos, o que significa, face à regra geral, que estes atos têm de ter lugar antes da venda, sob pena do preceito não ter qualquer aplicação.

XXI. Por outro lado, dispõe o artigo 866.º do CPC [789.º n.º 3 NCPC] (aplicável ex vi artigo 246º do CPPT), que findo o prazo para a reclamação de créditos, e para o que ora releva, os credores reclamantes dispõem de prazo para impugnar os créditos previstos no nº. 3 do mencionado artigo 866.º do CPC. Tal pressupõe a sua notificação aos demais credores

XXII. In casu, ao não ter sido dada a oportunidade da Recorrente sindicar os demais créditos reclamados, nomeadamente, pela Fazenda Nacional, o Serviço de Finanças incorreu em violação do princípio do contraditório previsto no artigo 3º, nº. 3 do CPC [como no NCPCI (aplicável ex vi artigo 246º do CPPT).

XXIII. Ocorrendo uma enfermidade (não verificação e graduação dos créditos reclamados ainda antes da venda) na fase preparatória da venda, necessariamente a venda em si terá de ser declarada anulada por violação das formalidades essenciais.

XXIV. Ou seja, ocorre um ato gerador de nulidade por força do disposto no artigo 201.º do CPC aplicável ex vi o disposto no artigo 909.º do CPC aplicável por expressa remição do artigo 257º/ 1 /c) do CPPT, o qual determina a anulação da venda.

XXV. Não havendo decisão sobre a verificação de créditos, tal prejudica a eventual pronuncia dos credores com garantia real ainda não reconhecidos expressamente na graduação. E tal circunstância terá influência na modalidade da venda e ainda na determinação do preço base. E afecta também o ato da venda em si.

XXVI. Neste sentido Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 05/07/2012 Processo 0180/12 "A anulação da venda nos termos deste art. 201º do CPC depende, quer da ocorrência, relativamente ao acto de venda ou aos actos preparatórios a ela respeitantes, de qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei, quer da circunstância de a irregularidade verificada poder ter influência na venda (nºs. 1 e 2 do artigo referido)".

XXVII. No mesmo sentido, Jorge Lopes Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado, p.588, edição de 2007, em anotação ao artigo 257.º CPPT "Estão nestas condições, por exemplo, as irregularidades relativas à publicidade da venda, designadamente as que respeitam ao tempo e locais de afixação de editais, à publicação de anúncios e seu conteúdo e as relativas às notificações das pessoas que devem ser notificadas para a venda".

XXVIII. E mais recentemente, o Ac. do TCA Sul, datado de 13/02/2014: "4. O regime de anulação da venda em processo tributário encontra-se previsto no artº.257, do C.P.P.Tributário (cfr.artº.328, do anterior C.P.Tributário), preceito que deve ser conjugado com os artºs.908 e 909, do C.P.Civil (cfr. artºs.838 e 839, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6), onde se encontram enunciadas as causas de anulação. 5. A anulação da venda nos termos do artº.195, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6 (cfr.artº.839, nº.1, al.c), do C.P.Civil), depende de ter ocorrido, relativamente ao acto de venda ou aos actos preparatórios a ela respeitantes, qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei, desde que a irregularidade possa ter influência na venda (cfr.artº. 195, nº. 1, do C.P.Civil). Estão nestas condições, por exemplo, as irregularidades relativas à publicidade da venda, designadamente as que respeitam ao tempo e locais de afixação de editais, à publicação de anúncios e seu conteúdo e as relativas às notificações das pessoas que devem ser intimadas para a venda. Porém, mesmo nestes casos, a anulação da venda só deve ser decretada se, no circunstancialismo em que ocorreram as irregularidades, se puder afirmar a sua susceptibilidade para influenciar a venda, como decorre da parte final do citado artº. 195, nº. 1, do C.P.Civil. Pode, assim, fundamentar tal anulação, quer um vício que atinja directamente a venda, quer uma pecha que atinja acto anterior de que a venda dependa absolutamente, nos termos do artº. 195, nºs. 1 e 2, do C.P.Civil."

XXIX. A sentença recorrida deu errada interpretação e aplicação ao artigo 245º do CPPT, por ter mantido a venda antes de conhecida a graduação dos créditos e igualmente manteve a violação do disposto nos artigos 866º e 886.-A.º do CPC, o que se traduziu na preterição de formalidades essenciais.

XXX. Ocorrendo uma enfermidade (não verificação e graduação dos créditos reclamados ainda antes da venda) na fase preparatória da venda, necessariamente a venda em si terá de ser declarada anulada por violação das formalidades essenciais. Ou seja, ocorreu um ato gerador de nulidade por

força do disposto no artigo 201.º do CPC aplicável ex vi o disposto no artigo 909.º do CPC aplicável por expressa remição do artigo 257º/1 /c) do CPC.

XXXI. Deverá, pois, ser revogada a decisão recorrida na parte em que interpreta os artigos 239.º e ss. do CPPT com especial incidência nos artigos 244.º e 245.º quando retira dos mesmos a interpretação de que a venda judicial ocorre necessariamente antes da verificação e graduação de créditos estar concluída, em prejuízo dos credores reclamantes, e substituída por outra que declare a nulidade da venda por preterição de formalidade essencial.

Requereu a revogação da decisão e a sua substituição por acórdão que declare a nulidade da venda.

O Magistrado do Ministério Público no seu parecer pugna pela confirmação da sentença recorrida.

A sentença recorrida considerou provados, os seguintes **factos**:

• "No âmbito do processo de execução fiscal n.º 2160200201053094 e apensos, que corre termos no Serviço de Finanças de Barreiro, contra B……, entre outras foi penhorada, em 0.05.2008, a fração autónoma designada pela letra "H", correspondente ao 3º andar esquerdo do prédio sito na Rua ……, n.º ……, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo nº2048, da freguesia e concelho do Barreiro (cfr. fls. 189 a 253 do processo de execução fiscal em apenso),

• Por despacho datado de 14.08.2012 foi determinada a venda da referida fração em leilão eletrónico aberto no período entre 11.00 do 02.10.2012 e as 11.00 horas do dia 17.10.2012 (cfr. fls.189. 190 do processo apenso);

• Em 29.08.2012, a ora Reclamante, A……, foi notificada, na qualidade fiel depositária, do dia e hora designados para a venda judicial, bem como, na qualidade de credora com garantia real (direito e retenção), para no prazo de 15 dias, reclamar os seus créditos, e, novamente, do dia e hora designados para a venda judicial (cfr. fls. 191 a 196 do processo apenso);

• A mesma reclamou créditos em 13.09.2012, no valor de 94.234,08 € (cfr. fls 308-A do processo apenso)

• Na data da venda, em 23.11.2012, o ora Reclamante apresentou das propostas, mas a fração foi adjudicada ao proponente que apresentou a proposta mais elevada, C……., pelo valor de 15.150,00€ (cfr. fls.301 do processo apenso);

• Em 03.12.2012, a Reclamante apresentou requerimento de anulação da venda, alegando, designadamente, que por não ter sido proferido despacho de verificação e graduação de créditos, ficou impedida de conhecer a admissão ou não do seu crédito e do seu lugar na graduação dos mesmos, de modo a aferir do seu interesse em apresentação proposta que entendesse ideal face ao seu crédito, assim como se viu impedida de sindicar os demais eventuais créditos, o que se traduziu na violação do princípio do contraditório e na preterição de formalidades essenciais ofensiva dos seus direitos e interesses legítimos (cfr. requerimento de fls. 309 a 315 do processo apenso);

Por despacho da Directora de Finanças de Setúbal, datado de 10.03.2013 foi indeferido o pedido de anulação de venda referido na alínea antecedente, com base nos fundamentos expostos na informação 08.01.2012, cujo teor se dá por integralmente reproduzido (fls. 418 a 422 do processo apenso)."

Questão objecto de recurso:

1- A ausência de decisão de verificação e graduação de créditos antes da venda dos bens penhorados viola o princípio do contraditório e as formalidades legais essenciais previstas no artº. 245º do Código de Procedimento e Processo Tributário ?

No processo de execução fiscal apenso, procedeu-se à venda do bem imóvel penhorado, acima identificado. A recorrente, na sua qualidade de credora reclamante, com garantia real sobre o dito imóvel, solicitou junto da entidade tributária a anulação dessa venda por entender que a mesma não poderia ter lugar, nos termos legais, antes de ser proferida decisão de verificação e graduação de créditos.

Tal pedido foi indeferido pela Directora de Finanças.

Inconformada com esta decisão, apresentou reclamação para o tribunal Tributário que veio a proferir a decisão ora sob recurso que julgou improcedente a reclamação.

Em questão neste recurso apresentam-se as mesmas questões que foram colocadas perante a administração tributária e perante o tribunal de 1ª instância e que se resumem a saber se a venda do bem penhorado, no caso sub judice, podia, ou, não ter lugar antes de ser proferida decisão de verificação e graduação de créditos, como efectivamente ocorreu, e, no caso negativo se tal determina a anulação da venda efectuada.

A análise cronológica dos factos provados permite-nos verificar que um bem imóvel relativamente ao qual a recorrente se arroga como titular de uma garantia real, foi penhorado. Determinado que a venda do imóvel teria lugar no dia 2 de Outubro de 2012, foi a recorrente, na sua qualidade de credora com garantia real, notificada, em Agosto de 2012, para reclamar o seu crédito, bem como da data designada para a venda judicial.

No mês imediato apresentou a sua reclamação de créditos.

Na data da venda apresentou duas propostas vindo o bem a ser vendido a outro proponente que ofereceu valor superior.

Dez dias depois, apresentou a recorrente o seu pedido de anulação da venda, antes referenciada, aos serviços competentes da Administração Tributária.

O processo de execução fiscal segue, nos termos do artº 239º e seguintes as seguintes fases processuais:

1. penhora de bens,
2. Venda dos bens,
3. Adjudicação e pagamento.

Após a penhora, quando estejam em causa bens imóveis, junta a certidão de ónus, procede-se à citação dos credores conhecidos e desconhecidos para reclamarem os seus créditos. Quando forem apresentadas reclamações de créditos, seguindo a tramitação subsidiariamente aplicável do Código de Processo Civil nesta matéria, organizar-se-á um único apenso, com todas elas, ao processo de execução fiscal e será proferido despacho de admissão/rejeição das reclamações apresentadas. Nesta cisão passaremos a ter dois processos que seguem os seus trâmites com grande autonomia. O processo de execução fiscal seguirá os seus trâmites normais, mas a venda só se realizará, nos termos do artº 244º do Código de Procedimento e Processo Tributário após o termo do prazo de reclamação de créditos. O processo de execução fiscal avançará para a fase de venda e, a par disso, neste apenso de reclamação de créditos seguir-se-á:

a) Impugnação dos créditos reclamados
b) Resposta do credor reclamante cujo crédito haja sido impugnado,
c) Decisão de verificação e graduação de créditos.

No processo de execução fiscal foi simultaneamente designada a data da venda do bem penhorado e citados os credores com garantia real para apresentarem as suas reclamações de créditos. Como a data designada para a venda distava mais de dois meses da data em que foi proferido o despacho que determinou quer a venda quer a citação dos credores, verifica-se que, no momento em que a venda teve lugar tinha terminado o prazo para apresentação da reclamação de créditos, mostrando-se cumprido o disposto no artº 244º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O artº 245º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário não determina que a verificação e graduação de créditos tenha de ocorrer antes da venda dos bens penhorados, nem assim pode ser entendida a expressão «até à venda». Se no artº 244 se diz clara e expressamente que a venda se realiza após o termo do prazo de reclamação de créditos e, logo no artigo imediato se tivesse estipulado, como pretende a recorrente, que a venda não se pode realizar antes da decisão de verificação e graduação de créditos, nenhum sentido útil teria o artº 244º porque o termo do prazo das reclamações logicamente antecede a decisão de verificação e graduação de créditos.

A expressão "até à venda", tendo em conta os critérios de interpretação da lei constantes do artº 9, do Código Civil, nomeadamente, o seu n.º 3, - presunção de que «*o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados"* - só pode significar até à realização da venda porque é com essa realização que se abre a fase de pagamentos e estes é que não podem ser efectuados sem que se saiba qual a ordem que decorre da graduação de créditos reclamados, o que em nada contende, antes reforça, a unidade do sistema jurídico.

Na presente situação acresce que a reclamante não alega que haja sido, por qualquer forma, impedida de impugnar os créditos reclamados, fazendo valer os seus direitos. Diz que ter-se efectuado a venda antes de estarem graduados os créditos reclamados a impediu de impugnar os créditos reclamados, mas a impugnação dos créditos reclamados não depende em nenhuma medida de que a venda seja ou não seja efectuada. A impugnação há-de ser apresentada no apenso de reclamação de créditos na sequência do despacho a admitir liminarmente as reclamações de créditos. Por isso, só se houvesse sido omitido tal despacho, ou a notificação do mesmo, poderia a recorrente dizer que foi impedida de impugnar os créditos reclamados relativamente ao bem em causa e sobre o qual diz dispor de garantia real – artº 789º do Código de Processo Civil -.

A recorrente diz que desconhece se existem mais credores reclamantes, mas diz que isso acontece porque não há sentença de verificação e graduação de créditos sendo que tal sentença não é o meio próprio de lhe dar a conhecer quais os créditos reclamados.

A venda em execução fiscal segue as regras do Código de Procedimento e Processo Tributário – artº 248º a 258º do Código de Procedimento e Processo Tributário - e não as do Código de Processo Civil, nomeadamente o disposto no artº 886-A do anterior Código de Processo Civil.

No caso concreto, não se prefigura que haja existido quer na realização da venda do bem penhorado quer nos seus actos preparatórios qualquer omissão de acto ou de formalidade prescrita na lei, ou sequer qualquer irregularidade que possa influenciar essa venda. Do mesmo modo não se detecta qualquer violação do princípio do contraditório nem preterição das formalidades legais essenciais previstas no artº. 245º do Código de Procedimento e Processo Tributário, muito menos em termos de poderem afectar a validade da venda efectuada.

Também, a sentença recorrida não incorre em qualquer erro de julgamento, tendo efectuada uma correcta interpretação e aplicação da lei.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Extinção da Instância. Impossibilidade Superveniente. Custas.

Sumário:

Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, e considerando a lei que a prescrição constitui alteração superveniente das circunstâncias não imputável nem ao exequente nem ao executado/oponente, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 536.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.

Processo n.º 867/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional do despacho de extinção da instância proferido no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 709/08.0BECBR

1. RELATÓRIO

1.1 A…….. (a seguir Oponente ou Recorrido) deduziu oposição à execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívidas provenientes de Imposto sobre o Valor Acrescentado, reverteu contra ele por ter sido considerado responsável subsidiário.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, em face do documento comprovativo da extinção da execução por prescrição das dívidas exequendas, julgou extinta a instância de oposição por inutilidade superveniente da lide e condenou a Fazenda Pública nas custas.

1.3 Inconformada com a decisão quanto à condenação em custas, a Fazenda Pública (a seguir Recorrente) dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, recurso que foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor: «

1- A douta sentença de que ora se recorre julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide e condenou em exclusivo a RFP nas custas do processo.

2- Com todo o respeito, que é muito, não pode esta RFP concordar com a condenação no pagamento da totalidade das custas por entender que a responsabilidade é repartida em partes iguais pelo oponente e a Fazenda Pública.

3- O oponente na qualidade de revertido deduziu oposição judicial ao processo executivo n.º 0779200701001850, por dívidas da originária devedora «B…… Ld.ª», respeitantes a IVA de 2003.

4- No decurso do processo de oposição foi pelo Chefe do Órgão da Execução Fiscal declarada a prescrição da dívida, e comunicado aos autos.

5- Por tal facto, as custas deveriam ter sido repartidas em partes iguais, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 536.º do Código de Processo Civil, aplicável aos autos por força do estatuído no art. 2.º alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

6- Nesse sentido já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão n.º 01471/12 de 30-01-2013, e mais recentemente, no Acórdão n.º 89/14 de 26/03.

7- Pelo que, concluímos que a decisão proferida incorreu em erro de julgamento de Direito, porquanto fez uma errónea interpretação do disposto no citado normativo do Código de Processo Civil.

Pelo exposto e com muito douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença na parte em que condena unicamente a F.P. em custas, com as legais consequências».

1.5 O Oponente não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso deve ser provido, «*sendo de revogar o decidido quanto a custas e proferir quanto a tal nova decisão, imputando as custas em partes iguais aos exequente e oponente, nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC (actuais artigos 277.º e 536.º), aplicáveis subsidiariamente*».

1.7 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a decisão que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da oposição à execução fiscal fez correcto julgamento ao condenar a Fazenda Pública na totalidade das custas, o que, como procuraremos demonstrar, impõe que se indague dos motivos da extinção da execução fiscal.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida efectuou o julgamento de facto nos seguintes termos:

«*Com interesse para a decisão da presente questão, dão-se como provados os seguintes factos:*

A - A Exequente moveu o processo de execução fiscal n.º 0779200809000062 contra a C……., Lda., tendo nela sido proferido despacho de reversão contra o ora Oposição (cf. fls. 3 a 14 dos autos).

B - Em 25.06.2008, o Oponente apresentou junto dos serviços de Finanças de Mira a presente oposição à execução referida na alínea anterior (cf. fls. 15 a 46 dos autos).

C - Por informação do SEF de Mira, foi dado conhecimento a este Tribunal que as dívidas do processo de execução fiscal supra referido haviam sido declaradas prescritas, tendo sido extinta a execução contra o ora Oponente (cf. fls. 175 dos autos)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Comprovada que foi a extinção da execução fiscal pela prescrição das dívidas exequendas em data ulterior àquela em que foi deduzida a presente oposição, foi julgada extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide e condenada a Fazenda Pública na totalidade das custas devidas.

A Fazenda Pública insurgiu-se contra essa condenação mediante recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, que, resultando a impossibilidade superveniente da lide da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, circunstância superveniente não imputável nem à Fazenda Pública nem ao Oponente, as custas devem ser repartidas por ambos em partes iguais, nos termos do disposto no art. 536.º, n.º 2, alínea *c)*, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Atentas as alegações da Recorrente, a questões a apreciar e decidir é a que enunciámos em 1.8.

2.2.2 DA CONDENAÇÃO EM CUSTAS PELA EXTINÇÃO DA INSTÂNCIA

2.2.2.1 DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

Como é sabido, a regra geral em matéria de custas assenta no princípio da causalidade, ou seja, paga as custas a parte que lhes deu causa, a parte cuja pretensão não foi atendida, a parte que não tem razão no pedido que deduziu; subsidiariamente, deve atender-se ao princípio do proveito, segundo o qual, não havendo vencimento, paga as custas quem do processo tirar proveito [cfr. art. 527 do CPC ([1]), que corresponde ao anterior art. 446.º].

Nos casos de extinção da instância por inutilidade/impossibilidade da lide, o art. 536.º do CPC ([2]), que corresponde ao anterior art. 450.º, estabelece as regras a observar:

• de acordo com o n.º 1, nos casos em que a pretensão ou oposição deduzidas fossem fundadas no momento em que foram deduzidas e o deixaram de ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, ou seja, a inutilidade ou impossibilidade resulte de circunstâncias não imputáveis ao autor ou ao réu, considerando-se que integram essa categoria as situações enumeradas no n.º 2, entre as quais a prescrição, as custas serão repartidas por ambos em partes iguais;

• nos termos do n.º 3, nos casos em que a inutilidade superveniente da lide resulte de circunstâncias que não as referidas nos dois primeiros números do artigo, paga as custas o autor, a menos que a impossibilidade ou inutilidade seja imputável ao réu, caso em que este responde pelas custas; ou seja, nesses casos, o autor é sempre responsável pelas custas quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável ([3]).

Estas regra são aplicáveis ao processo tributário *ex vi* da alínea *e)* do art. 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal.

2.2.2.2 APLICAÇÃO DAS REGRAS AO CASO *SUB JUDICE*

Subsumindo a situação *sub judice* às regras que ficaram expostas, conclui-se que as custas devem ser suportadas pela Exequente e pelo Oponente, em partes iguais.

Na verdade, sendo que a extinção da execução fiscal teve origem na prescrição, que a lei considera integrar «*uma alteração das circunstâncias não imputável às partes*» (cfr. citado art. 536.º, n.º 2, alínea c), do CPC), a regra é a da repartição das custas em partes iguais, como bem sustenta a Recorrente e tem vindo a decidir este Supremo Tribunal Administrativo em jurisprudência que foi citada pela Recorrente e pelo Procurador-Geral Adjunto ([4]).

Há, pois, que revogar a decisão na parte recorrida, que entendeu que as custas da extinção da instância deviam ser suportadas exclusivamente pela Exequente, e substituí-la, de acordo com o que ficou exposto, pela condenação da Fazenda Pública e do Oponente, em partes iguais, como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, e considerando a lei que a prescrição constitui alteração superveniente das circunstâncias não imputável nem ao exequente nem ao executado/oponente, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea *e)* e 536.º, n.ºs 1 e 2, alínea *c)*, do CPC, aplicável subsidiariamente.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a decisão na parte recorrida e, em substituição, condenar a Fazenda Pública e o Oponente nas custas, em partes iguais.

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que o Oponente não contra alegou.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia — Casimiro Gonçalves.*

([1]) «1 - A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

2 - Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

[...]».

([2]) «1 - Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

2 - Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:

[...]

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;

[...]

3 - Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.

[...]».

([3]) Naquela que se nos afigura a melhor interpretação, a responsabilidade do réu pelas custas depende exclusivamente da imputabilidade objectiva do facto que determine a inutilidade superveniente, não se exigindo uma imputação subjectiva, traduzida na eventual censura ético-jurídica (culpa) pela verificação desse facto.

([4]) Cfr. os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 30 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 1472/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Março de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf), págs. 523 a 525, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7eb22625b183b3cc80257b1d00429c0f?OpenDocument;

de 26 de Março de 2014, proferido no processo n.º 89/14, publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Setembro de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32210.pdf), págs. 1200 a 1204, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2087f865036e31e480257cac00523226?OpenDocument.

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Acção de preferência. Arrendatário do bem penhorado em execução fiscal. Direito legal de preferência. Exercício de um direito potestativo. Notificação do preferente para a entrega de bens ao proponente. Prazo para exercer o direito de preferência.

Sumário:

I — Os titulares do direito de preferência na alienação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no acto de adjudicação - artº 249º, n.º 7 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

II — Não está fixada nem no Código de Procedimento e Processo Tributário nem no Código de Processo Civil qualquer prazo de antecipação a cumprir relativamente a essa notificação, pelo que a formalidade legal se mostrará integralmente cumprida quando o titular do direito de preferência haja tido conhecimento desse dia e dessa hora da entrega dos bens com a antecedência que lhe permita nele estar presente.

III — O preferente, que não exerceu o seu direito no momento da adjudicação de bens ao proponente, não fica impedido de fazer valer o seu direito potestativo de preferência, estabelecido no artigo 1091.º, n.º 1, alínea a), do Código Civil, numa acção de preferência que, a ser julgada procedente, provocará a substituição do proponente que adquiriu o imóvel neste processo de execução fiscal pelo recorrente na titularidade do direito de propriedade aquele bem.

Processo n.º 893/14-30.
Recorrente: A……...
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão Recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra
de 29 de Maio de 2014 - Julgou improcedente a Reclamação.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., **veio interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada,** proferida no processo n.º 203/14.OBECBR, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. De acordo com a douta sentença recorrenda, a questão decidenda importava a apreciação das seguintes questões:

2. - Verificar se "era devida a notificação cuja falta foi arguida e (...)

3. – (…) em caso afirmativo, quais as consequências da sua omissão no processo executivo, caso a mesma não tenha sido realizada."

4. Tendo-se decidido pela desnecessidade de tal notificação e que tal omissão, ainda que devida, nunca poderia afectar o despacho que determinou a venda judicial;

5. E desde logo porque, segundo aquele entendimento, o serviço reclamado não conhecia nem tinha obrigação de conhecer a existência do contrato de arrendamento e consequente direito;

6. Não pode, porém, colher tal entendimento, pois, por um lado, o direito de preferência decorrente do artigo 1091º, n.º 1, alínea a), do CC, é um direito que não depende de qualquer alegação pelo seu titular;

7. Sendo que, por outro, sempre seria à senhoria/executada que, em cumprimento do preceituado no Código do Imposto do Selo, e no art.º 57.º do CIRS, competia comunicar à Autoridade Tributária a celebração do arrendamento;

8. Nunca podendo ser assacada tal responsabilidade ao recorrente ou daí extrair consequências decorrentes de tal omissão;

9. Ou seja, o facto de a senhoria não ter cumprido as suas obrigações fiscais nunca pode prejudicar o direito do inquilino ora recorrente em exercer o seu direito de preferência na venda;

10. Diz ainda a douta sentença que "(...) quando invocou a referida falta de notificação junto do órgão fiscal faltavam cinco dias até à venda(…)" pelo que "(…) nada impedia o Reclamante de (…) exercer o invocado direito de preferência" não tendo ficado "(...) minimamente molestada a possibilidade de o ora Reclamante vir invocar o referido direito (...)";

11. Ora, smo, na apreciação do recorrente, também aqui não andou bem a douta sentença que se põe em crise, pois o facto de o recorrente ter conhecimento da venda meros 5 dias antes da data da adjudicação, data em que poderia exercer a preferência, (Cfr. artigo 249º, n.º 7, do CPPT), não deixou de coarctar profundamente o seu direito;

12. Na verdade, em virtude de tal omissão, ficou o recorrente fragilizado ao ver ao limitado o tempo de que dispunha para ponderar ou preparar o exercício do direito, de resto em desvantagem com os potenciais adquirentes ou demais preferentes que pudessem concorrer à venda;

13. Ou seja, ter conhecimento da possibilidade de preferir e munir-se de condições para tal em Janeiro ou Fevereiro, é diferente de ter o mesmo conhecimento 5 dias antes de o poder fazer em Março;

14. Discordamos, finalmente, do entendimento no sentido de que tal omissão nunca teria a virtualidade de afectar o despacho de marcação da venda judicial do local arrendado;

15. Na verdade, considera e reitera o recorrente ter o Tribunal a quo feito uma desadequada interpretação das normas legais, nomeadamente das normas contidas nos artigos 249.º, n.º 7, do CPPT e 1091.º, n.º 1, alínea a), do CPC;

16. Porquanto, dispõe o citado artigo 249º, n.º 7 que "Os titulares do direito de preferência na alienação dos bens devem ser notificados do dia e hora da entrega dos bens (…)";

17. Ora, tal como ficou demonstrado, sendo o recorrente titular de um arrendamento desde 1 de Janeiro de 2010, sobre a fracção autónoma penhorada nos autos e, por conseguinte, titular de um direito de preferência sobre o imóvel nos termos do disposto no artigo 1091.º, n.º 1, alínea a), do Código Civil;

18. A omissão da notificação constitui uma preterição de formalidade que ofende tal direito e, consequentemente, viola o seu direito de propriedade constitucionalmente consagrado no art.º 62º, n.º 1, da CRP, na sua vertente, e quanto ao recorrente, de violação da sua liberdade de acesso e aquisição de bens;

19. Consubstanciando tal preterição da formalidade prevista, uma nulidade secundária passível de influir decisivamente no exame e decisão da causa, arguível nos termos do disposto no art.º 195.º, n.º 1, do CPC, o que se invoca;

20. Violou a douta sentença as normas constantes dos Arts.º 249.º, n.º 7 do CPPT, 1091.º, n.º 1, al a), do CC e 62º, n.º 1, da CRP.

Requereu a revogação da decisão recorrida e a sua substituição por outra que determine a revogação do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças-2, Figueira da Foz, em 10 de Março, substituindo-o por outro que determine a anulação do despacho de 10 de Janeiro de 2014 em que é determinada a venda judicial e anulando-se o processado subsequente, nomeadamente cancelando-se a venda executiva em curso.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A decisão recorrida considerou provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. Em 29.03.2011 o Serviço de Finanças da Figueira da Foz-2 instaurou contra B……., NIF …….., residente na Rua ……, n.º ……, …….., 3800 Figueira da Foz, o processo de execução fiscal n.º 3824201101005928, por dívidas da IRS de 2008, no valor de €11.072,45; [*Cfr. capa e certidão de dívida do visado PEF, a fls. 5 e 6 dos autos*]

2. Em 28.05.2011 o referido Serviço de Finanças instaurou contra a referida contribuinte o processo de execução fiscal n.º 3824201101020110, por dívidas de IRS do ano de 2009, no valor de €9.649,00; [*Cfr. se retira do documento de fls. 32 dos autos*]

3. Em 15.06.2011 o referido Serviço de Finanças instaurou contra a referida contribuinte o processo de execução fiscal n.º 3824201101022130, por dívidas de Coimas e Despesas de processos contra-ordenacionais do ano de 2011, no valor de €280, 97; [*Cfr. se retira do documento de fls. 33 dos autos*]

4. Em 22.07.2011 o referido Serviço de Finanças instaurou contra a referida contribuinte o processo de execução fiscal n.º 3824201101025953, por dívidas de IVA do primeiro trimestre de 2010, no valor de €2.468,43; *[cfr. se retira do documento de fls. 34 dos autos*]

5. Em 30.07.2011 o referido Serviço de Finanças instaurou contra a referida contribuinte o processo de execução fiscal n.º 3824201101026933, por dívidas de Coimas e Despesas de processos contra-ordenacionais do ano de 2011, no valor de €434,95;[*Cfr. se retira do documento de fls. 35 dos autos*]

6. Em 16.11.2011 foi penhorada à ordem dos processos executivos identificados nos pontos antecedentes, a fracção autónoma designada pela letra "H" do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 3673, da freguesia de …….., Figueira da Foz, descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Figueira da Foz sob o n.º 2689/20051004-H, da freguesia de ……, correspondente a um 4.º andar esquerdo, destinado a habitação, com tipologia T4 e garagem, sito na Rua ……, n.º …….., ……., 3080-…….. Figueira da Foz; [*Cfr. AP. 4769 de 2011/11/16 da 1.ª Conservatória do Registo Predial de Figueira da Foz, comprovada por cópia de certidão permanente referente ao registo predial da referida fracção, imprimida em 22.11.2011, presente a fls. 23 e ss. dos autos; certidão n.º 523 da Conservatória dos Registos Predial, Comercial e Automóveis da Figueira da Foz, a fls. 50 e ss. dos autos; caderneta predial correspondente, a fls. 25 dos autos e mandado de citação após penhora, a fls. 29 dos autos*]

7. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2 de 10.01.2014 foi determinada a venda judicial da fracção autónoma penhorada, identificada no ponto anterior, na modalidade de

leilão electrónico, com prazo de licitação a decorrer entre 25.02.2014 pelas 09.30 horas, e 12.03.2014 pelas 09.30 horas, com abertura de propostas às 10.00 horas do dia 12.03.2014; [*Cfr. fls. 64 dos autos*]

8. Foi elaborado e assinado Edital de venda e convocação de credores, tendo uma cópia sido afixada no Serviço de Finanças de Figueira da Foz-1, no Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2 e na sede da Junta de Freguesia de ……..; [Cfr. documentos a fls. 65,70 a 74 e 77/78 dos autos]

9. Foi publicado no portal das finanças, acedido via internet, o anúncio de venda e convocação e credores; [*Cfr. fls. 66 dos autos*]

10. A Caixa Económica Montepio Geral foi citada no âmbito dos processos executivos identificados nos pontos 1. a 5. como credora com garantia real, por oficio do Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2 datado de 10.01.2014, em virtude de possuir hipoteca registada a seu favor sobre o prédio penhorado no âmbito dos visados autos, identificado em 6.; [*Cfr. ofício a fls. 68 e AR a fls. 69 dos autos e certidão n.º 523 da Conservatória dos Registos Predial, Comercial e Automóveis da Figueira da Foz, a fls. 50 e ss. dos autos*]

11. Em 18.02.2014 a Executada apresentou por correio electrónico pedido de pagamento em prestações da dívida, dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2; [*Cfr. fls. 79/80 dos autos*]

12. O qual foi indeferido por despacho do referido Chefe de Finanças de 25.02.2014; [*Cfr. fls. 81 dos autos*]

13. O referido indeferimento foi comunicado à executada, a par da informação de que estava já marcada a venda do bem penhorado, por mensagem de correio electrónico de 23.02.2014; [*Cfr. fls. 82 verso dos presentes autos*]

14. Em 07.03.2014, igualmente por mensagem de correio electrónico veio o ora Reclamante apresentar requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2, com os mesmos fundamentos explanados na presente reclamação, e no qual peticionava a anulação do despacho referido no ponto 7. dos factos provados, «porque o respectivo despacho não foi notificado ao requerente, e do qual só teve conhecimento no dia 5 de Março de 2014, anulando-se todo o processado subsequente, nomeadamente cancelando-se a venda executiva em curso»;

[*Cfr. fls. 83 e ss. dos autos*]

15. Em 10.03.2014 foi o visado requerimento indeferido por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2, com o seguinte conteúdo:

«Considerando a informação subsequente sobre o pedido de anulação de venda formulado por A……., indefiro o aludido pedido, uma vez que a Autoridade Tributária não tinha conhecimento de qualquer contrato de arrendamento e a morada do reclamante não coincidir com a da localização do imóvel em venda, o que pressupõe que o apartamento em causa serviria apenas como segunda habitação do reclamante ou morada de férias.

Apesar do reclamante alegar o direito de preferência previsto no art.º 1091.º do CC não era possível a sua notificação, nos termos do art.º 416.º do mesmo Diploma Legal, em virtude do contrato de arrendamento não ter sido participado em nenhum Serviço de Finanças.

Nestes termos, prossigam os autos, com vista à venda do imóvel em causa.»; [*Cfr. fls. 88 dos autos*]

16. O ora Reclamante foi notificado do visado despacho de indeferimento, igualmente por mensagem de correio electrónico, no dia 10.03.2014; [*Cfr. fls. 91 dos autos*]

17. No dia seguinte deu entrada no Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2 a petição inicial que originou os presentes autos de reclamação; [*Cfr. carimbo aposto a fls. 92 dos autos*]

18. Por despacho de 12.03.2014 proferido pelo Chefe daquele Serviço de Finanças, foi a venda suspendida;[*Cfr. fls. 103 dos autos*]

19. Não foi comunicada ao Serviço de Finanças de Figueira da Foz-2 a existência de um qualquer contrato de arrendamento relativo à fracção autónoma identificada supra no ponto 6., celebrado entre a Executada identificada em 1. e o presente Reclamante. [*Nada consta dos autos que tenha sido comunicado ao referido Serviço de Finanças a existência do referido contrato de arrendamento, tal como alegou a Fazenda Pública, sem oposição do Reclamante*]

Questão objecto de recurso:

1- Qual a notificação que deve ser efectuada ao titular de um direito de preferência sobre um bem penhorado em processo de execução fiscal?

Se a existência do direito de preferência decorrente do artigo 1091º, n.º 1, alínea a), do CC, não depende de qualquer alegação pelo seu titular, o mesmo se não pode dizer quanto ao seu exercício na medida em que estamos perante um direito potestativo que o respectivo titular é livre de exercer ou não.

Na presente situação a executada na qualidade de senhoria do recorrente haverá incumprido o seu dever de tornar ciente a Administração Tributária de que celebrara com ele, em tempos idos, um contrato de arrendamento para fins habitacionais que originava para ela proventos sujeitos a declaração e tributação fiscal. Desta omissão, tanto quanto pode ver-se do processo, não foi assacada qualquer

responsabilidade ao recorrente, nem dela foram extraídas consequências que possam prejudicar o direito do arrendatário, ora recorrente, de exercer o seu direito de preferência na venda do dito imóvel de que será arrendatário.

Tal como anotado pelo tribunal recorrido, o recorrente quando invocou a falta de notificação da venda junto do órgão da Administração Tributária, faltavam cinco dias para a realização daquela – venda - pelo que nada impedia o Reclamante de exercer o invocado direito de preferência.

Diferente disto é a comodidade com que o recorrente se poderia apresentar a exercer esse direito. Concordamos que, tal como alegado por este, em termos de comodidade, é diferente organizar a sua vida patrimonial tomando a decisão de adquirir/**não** adquirir um imóvel com 5 dias ou 2 meses de antecedência, sobretudo se se é arrendatário dele, mas tal não significa que haja sido omitido o cumprimento de qualquer formalidade legal.

Sob a epígrafe publicidade da venda, dispõe o artº 249º, n.º 7 do Código de Procedimento e Processo Tributário, em sintonia com o artº 819º do Código de Processo Civil, que «os titulares do direito de preferência na alienação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no acto de adjudicação»

Não está fixada nem no Código de Procedimento e Processo Tributário nem no Código de Processo Civil qualquer prazo de antecipação a cumprir relativamente a essa notificação, pelo que a formalidade legal se mostrará integralmente cumprida quando o titular do direito de preferência haja tido conhecimento desse dia e dessa hora da entrega dos bens com a antecedência que lhe permita nele estar presente, o que manifestamente aconteceu neste processo.

É irrelevante para o presente recurso que haja sido notificado a solicitação do executado, de qualquer credor reclamante, por iniciativa da Administração Tributária, ou que, como aqui ocorreu, tenha sido por sua própria iniciativa que chegou ao processo de execução o conhecimento de que ele teria, eventualmente, a qualidade de titular do direito legal de preferência, uma vez que tomou conhecimento atempado desse acto de entrega dos bens em moldes que lhe permitiram nele estar presente.

A venda é publicitada através da Internet, artº 249º do Código de Procedimento e Processo Tributário, assim se garantindo um amplo conhecimento de todos os elementos fundamentais, também para que o preferente a conheça.

Mas, mesmo que se admitisse que, á semelhança do determinado no n.º 2 do art. 819º do Código de Processo Civil, os titulares do direito de preferência na alienação dos bens penhorados hajam de ser notificados com aplicação das regras relativas à citação, o que significaria, entre outras coisas, que o notificando deveria ser avisado das consequências do seu não comparecimento, sempre da omissão da notificação do terceiro pretenso titular do direito de preferência na alienação dos bens penhorados apenas decorreria que o preferente continua a ter a possibilitar de propor acção de preferência nos termos gerais.

Tal falta de notificação não dá lugar a nulidade que possa abranger o acto da venda entretanto realizada, nos termos do art. 201º n.º 2, Código de Processo Civil nem, se converte em nulidade secundária passível de influir decisivamente no exame e decisão da causa. A causa aqui é uma acção executiva cujo objectivo é a cobrança coerciva de um montante exequendo. Para este processo é irrelevante que o bem penhorado passe para a titularidade jurídica do proponente ou do preferente, importando apenas que o valor recebido pela venda seja utilizado no pagamento do montante executivo.

Por outro lado, o preferente, cujo direito se mostra já discutido pela própria Administração Tributária e cuja declaração não poderá deixar de passar pela definição em acção declarativa, acrescenta-se, não está impedido de fazer valer o seu direito de preferência, caso seja o seu titular, numa acção de preferência que, a ser julgada procedente, provocará a substituição do proponente que adquiriu o imóvel neste processo de execução fiscal pelo recorrente na titularidade do direito de propriedade sobre o imóvel.

O recorrente teve possibilidade de exercer o direito de preferência que invoca no acto de entrega dos bens ao proponente, mas não o fez, podendo ainda vir a fazê-lo num momento futuro dentro do prazo legal previsto para a propositura da acção de preferência, suficientemente lato para lhe permitir rodear-se da comodidade de poder pensar e repensar se vai/ou não exercer esse seu direito potestativo estabelecido no artigo 1091.º, n.º 1, alínea a), do Código Civil.

A sentença recorrida fez, pois, uma correcta análise da factualidade provada a que aplicou o direito sem qualquer erro de interpretação, pelo que não pode deixar de ser confirmada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Decisão de verificação e graduação de créditos. Revogação da decisão de verificação e graduação de créditos. Nova reclamação contra a decisão revogatória. Vícios da decisão revogatória.

Sumário:

I — Tendo a decisão de verificação e graduação de créditos sido objecto de reclamação e vindo a Administração Tributária a proferir nova decisão de verificação e graduação de créditos corrigindo nesta o vício assacado à 1ª decisão, pode o mesmo credor graduado apresentar nova reclamação contra a 2ª decisão de verificação e graduação de créditos que revogou a 1ª, invocando novos vícios.

II — Estamos perante duas decisões de graduação e verificação de créditos, que se sucederam no tempo pelo que a segunda se apresenta como revogatória da primeira, fazendo com que esta perca qualquer virtualidade de produzir efeitos jurídicos.

III — A natureza revogatória da 2ª decisão de graduação e verificação de créditos não se apresenta condicionada. Esta decisão, a única que subsiste na ordem jurídica é passível de reclamação por todos os credores reclamantes e com invocação de todos os vícios.

Processo n.º 946/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, SA.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra**
de 23 de Abril de 2014 - Julgou procedente a Reclamação e anula o acto reclamado.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada, proferida no processo n.º 1462/13.1 BESNT, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I - A liquidação correspondente à graduação dos créditos reclamados no âmbito do processo de execução fiscal foi notificada à ora reclamante em 09/05/2012, e na sequência desta notificação, foi apresentada uma reclamação em 21 de Maio de 2012 pela ora reclamante.

II - Na mesma reclamação esta reclamante, requereu a rectificação da conta de liquidação para que nela constasse como pagamento à reclamante o valor de € 26.204,07.

III - Tendo sido atendida pelo órgão de execução fiscal a pretensão da reclamante, foi em consequência rectificada a liquidação reclamada, no sentido de ser integralmente considerado o valor peticionado pela reclamante.

IV - A liquidação ora reclamada não introduziu outras alterações à liquidação inicial, senão as resultantes da concretização do pedido da reclamante.

V - Uma vez que essa questão não foi objecto daquela reclamação por parte da requerente não foi graduado qualquer valor com base na penhora registada sob a Ap. 1885 de 2010/12/10.

VI - Após a notificação da reformulação da decisão, nos termos atrás referidos, veio a Caixa Geral de Depósitos, SA reclamar da mesma decisão pelo facto de o crédito por si reclamado proveniente de juros vencidos e vincendos, na parte excedente ao limite de três anos, não constar contemplado na decisão de verificação de créditos e requerendo que a citada decisão e respectiva liquidação sejam parcialmente revogadas e substituídas de forma a considerar graduado em 11º lugar o valor correspondente a juros vencidos e vincendos na parte excedente àquele limite de três anos, na medida em que se encontram garantidos por penhora.

VII - Todavia, a reclamante ao não ter invocado esse facto na primeira reclamação que apresentou, também não o poderia fazer posteriormente. Isto porque,

VIII- Determina o artigo 277º n.º 1 do CPPT que "a reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões" devendo

considerar-se o disposto no n.º 1 do art. 639º do NCPC, ex-vi art. 2º CPPT, o qual estabelece que o recorrente (no caso a reclamante) "deve apresentar a sua alegação, na qual conclui, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão", incluindo-a necessariamente na reclamação apresentada (n.º 2 do artigo 637º do NCPC).

IX - Atente-se, ainda, que "nas conclusões da alegação, pode o recorrente restringir, expressa ou tacitamente, o objecto inicial do recurso", conforme admite o artigo 635º, n.º 3 do CPC.

X - A reclamação de 21/05/2012 não aborda em momento algum qualquer questão relacionada com a graduação de qualquer valor relativo a juros vencidos e vincendos na parte excedente ao limite de três anos garantido pela hipoteca, com base na garantia real proporcionada pela penhora registada sob a ap. 1885 de 2010/12/10, e, por conseguinte, a reclamante procedeu, manifestamente à restrição do objecto da sua reclamação, circunscrevendo-a unicamente à questão do cálculo dos juros de mora relativos ao limite de três anos garantidos pela hipoteca.

XI - A restrição do objecto da primeira reclamação configura, objectivamente, uma aceitação tácita da decisão de verificação e graduação de créditos, relativamente à parte não reclamada.

XII - O facto de a questão atinente à graduação de qualquer valor relativo a juros vencidos e vincendos com base na garantia proporcionada pela penhora representar um aspecto que foi excluído da primeira reclamação apresentada, revela-se inequivocamente incompatível com a vontade de reclamar da mesma para efeito do disposto no n.º 3 do artigo 632º do CPC.

XIII - Nesta conformidade, uma vez que tal representa um desrespeito pelo determinado no n.º 2 do mesmo artigo, não pode agora a reclamante — tendo manifestado a sua aceitação da primeira decisão de verificação e graduação de créditos na parte relativa a esse ponto — apresentar reclamação acerca da não graduação de qualquer valor relativo a juros vencidos e vincendos com base na garantia proporcionada pela penhora.

XIV - Consequentemente, ao não ter reclamado dessa parte da decisão, já não o poderá fazer posteriormente.

XV - Até porque do facto de ter sido notificada a ora reclamante da liquidação decorrente desta decisão da sua primeira reclamação, não se renova a possibilidade de reclamar qualquer aspecto já objecto da primeira graduação de créditos, já que esta notificação da totalidade da liquidação teve o mero propósito de lhe ser facultada uma perspectiva integrada da graduação do seu crédito, com a aplicação das alterações introduzidas por efeito da procedência dessa sua primeira reclamação apresentada nos termos do art. 276º do CPPT.

XVI - Não configurando deste modo a decisão objecto da presente reclamação uma nova graduação de créditos, susceptível de nova reclamação nos termos do art. 276º do CPPT, quanto aos aspectos relativamente aos quais não introduziu qualquer alteração à graduação de créditos notificada à ora reclamante em 09/05/2012.

XVII - Sem prejuízo, evidentemente, de serem assegurados os direitos de defesa da ora reclamante, nomeadamente com a possibilidade de apresentação de reclamação nos termos previstos no art. 276º do CPPT, mas relativamente a outras eventuais ilegalidades ou erros que pudessem ter sido praticados pelo órgão de execução fiscal, posteriormente àquela graduação de créditos que lhe foi notificada em 09/05/2012.

XVIII - A sentença recorrida ao assim não entender apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos atrás mencionados, não merecendo por isso ser confirmada.

Requereu a revogação da decisão recorrida e se declare a Reclamação improcedente.

A CAIXA GERAL de DEPÓSITOS, S.A., apresentou, a final das suas contra-alegações, as seguintes conclusões:

a) As presentes alegações servem de resposta ao recurso, interposto pela Reclamada da douta sentença que julgou procedente a reclamação movida pela ora Recorrida;

b) Sucede que, não assiste razão à Recorrente.

Ora,

c) A Reclamante reclamou créditos, nos termos dos arts. 865º e 871º do CPC (na redacção anterior), no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3557200501032887, invocando expressamente as garantias reais que tinha sobre o imóvel penhorado nesses autos (hipoteca e penhora), e que constavam registadas sobre o mesmo.

d) Foi a reclamante notificada de uma primeira decisão de verificação e graduação de créditos, e para da mesma reclamar, nos termos do disposto nos arts. 245º, n.º 3 e 276º a 278º do CPPT, detectou que existia lapso no que concernia ao seu crédito, graduado em 6º lugar, por virtude da preferência conferida pela hipoteca voluntária.

e) A Reclamante reclamou da referida decisão junto do órgão de execução fiscal.

f) Posteriormente, foi a Reclamante notificada de nova decisão de verificação e graduação de créditos e respectiva liquidação.

g) Nova decisão essa que supria o lapso constante da anterior.

h) A Reclamante foi notificada da decisão e para, uma vez mais, da mesma reclamar, querendo, nos termos do disposto nos arts. 245º, n.º 3 e 276º a 278º do CPPT.

i) Uma vez que o novo acto de verificação e graduação de créditos enfermava de erro ao não julgar verificado e graduado o remanescente do crédito da Reclamante, garantido pela penhora, reclamou a ora Recorrente da referida decisão.

j) Invocou a Fazenda Pública que, tendo decidido a aludida questão, deveria improceder a nova reclamação apresentada, por considerar precludido o referido direito.

k) Todavia, e conforme resulta dos autos, a Reclamante não suscitou a referida questão antes, uma vez que detectou imediatamente lapso no crédito graduado em 6º lugar, e pugnou pela sua correcção, nem a mesma foi objecto de pronúncia por parte do órgão de execução fiscal.

l) Mais vem a ora Recorrente socorrer-se do regime estatuído no CPC, relativamente aos recursos, por via do disposto na alínea e) do art. 2º do CPPT.

m) Todavia, e salvo melhor opinião, tal regime não é imediata e literalmente aplicável à reclamação em causa, que não constitui um recurso em moldes semelhantes aos do processo cível.

n) Não podendo operar uma "aceitação tácita", como referem, da decisão de verificação e graduação, quando tal está expressamente em contradição com o invocado na reclamação de créditos e com o constante do registo predial.

o) A Recorrida apresentou a primeira reclamação, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 277º do CPPT

p) Dispõe o n.º 2 do art. 277º do CPPT que: "A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado."

Ora,

q) Como reconhece a Fazenda Pública, o órgão de execução fiscal revogou o acto anteriormente praticado.

r) Não tendo subido a reclamação, nem tendo havido apreciação judicial da decisão.

s) O que permite concluir, de forma notória, que a decisão de verificação e graduação de créditos, da qual agora se reclamou, se trata de um acto verdadeiramente novo.

t) O que é sustentado, designadamente, pela notificação da nova decisão, com a expressa menção da possibilidade de reclamação da decisão, nos termos dos arts. 245º, n.º 3 e 276º a 278º do CPPT.

u) Não tendo sido precludido o direito da Reclamante de reclamar da decisão, nos termos das disposições já por diversas vezes aludidas.

Posto isto,

v) E no modesto entendimento da Recorrida, a douta sentença fez a correcta interpretação da lei, devendo manter-se, com as legais consequências.

Nestes termos e nos melhores de direito, sempre com o douto suprimento de V. Exas., deve ser julgado improcedente por não provado o presente recurso, mantendo-se o douto despacho recorrido, com todas as legais consequências.

Requereu a confirmação da decisão recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A decisão recorrida considerou <u>provados</u>, os seguintes **<u>factos</u>** com relevo para a decisão do presente recurso:

a) Corre termos no Serviço de Finanças de Sintra 3, o processo de Reclamação de Créditos n.º 3557.2011.1716, referente ao processo de execução fiscal n.º 3557.2005.01032887, no qual é executado A……. — Cfr. cópia dos autos de reclamação de créditos, apensa;

b) Em 10 de Fevereiro de 2011 a ora Reclamante, Caixa Geral de Depósitos, no âmbito do processo executivo referido na alínea antecedente, reclamou créditos, tendo invocado a existência de hipoteca e de penhora a seu favor, relativamente ao bem imóvel penhorado pela AT — Cfr. documento a fls. 3 e 4 do apenso;

c) Em 9 de Maio de 2012 foi a ora Reclamante notificada, pelo Serviço de Finanças de Sintra 3, da decisão de verificação e graduação de créditos e respectiva liquidação — Cfr. fls. 40 e 40 v do apenso;

d) Em 21 de Maio de 2012 a Reclamante deduziu reclamação da decisão referida em c), invocando que não tinham sido contabilizados os juros de mora até ao limite de 3 anos e requerendo a rectificação da liquidação de acordo com o alegado — Cfr. fls. 42 do apenso;

e) Em data que se não consegue apurar, o Serviço de Finanças de Sintra 3 praticou novo acto de verificação e graduação de créditos e respectiva liquidação, de forma a incluir o valor de juros a 3 anos, dando razão à reclamação referida em d) — Cfr. fls. 50 a 53 do apenso;

f) Em 14 de Março de 2013 foi a ora Reclamante notificada da decisão de verificação e graduação de créditos e respectiva liquidação, proferida no processo de Reclamação de Créditos n.º 3557.2011.1716, com a indicação de que, da mesma, poderia reclamar no prazo de 10 dias, nos termos dos artigos 245º

n.º 3, 276º a 278º todos do CPPT, para o TAF competente — Cfr. documentos a fls. 57 a 59 do apenso;

g) A CGD, S.A. tem registada a seu favor, sobre o imóvel penhorado pela AT, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3557.2005.01032887, uma penhora, desde 10 de Dezembro de 2010 — Cfr. Informação a fls. 18 do apenso;

Questão objecto de recurso:

1- Tendo a decisão de verificação e graduação de créditos sido objecto de reclamação e vindo a Administração Tributária a proferir nova decisão de verificação e graduação de créditos corrigindo nesta o vício assacado à 1ª decisão, pode o mesmo credor graduado apresentar nova reclamação contra a 2ª decisão de verificação e graduação de créditos que revogou a 1ª, invocando novos vícios?

O artº 245º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário confere, aos credores que reclamaram os seus créditos, o direito de apresentarem reclamação nos termos e prazos previstos nos artigos 276 e seguintes quando forem notificados da decisão de verificação e graduação de créditos, sem quaisquer restrições.

Na presente situação houve uma primeira decisão de verificação e graduação de créditos e, face a ela, a aqui recorrente apresentou um pedido de rectificação da conta de liquidação, em 21 de Maio de 2012, que foi atendido pela Administração Tributária.

Em seguida foi organizada nova decisão de verificação de créditos e nova liquidação que vieram a ser notificadas aos credores reclamantes.

A recorrente apresentou, então, a presente reclamação dessa decisão com fundamento em os juros vencidos e vincendos, na parte excedente ao limite de três anos, não se mostrarem contemplados na decisão de verificação de créditos, apesar de garantidos por penhora, esta realizada no proc. 2061/05.7 TCSNT, requerendo a sua graduação em 11º lugar.

Entende a recorrente que, como entre a 1ª e a 2ª decisão de verificação de créditos há apenas a alteração resultante da rectificação do valor do crédito graduado em 6º lugar, pelo que se o credor reclamante considerava que a 1ª decisão de verificação de créditos enfermava de qualquer outro vício que não o mencionado no pedido de rectificação da liquidação, teria que tê-lo suscitado no momento em que solicitou a rectificação, sob pena de perder o direito de, posteriormente, vir a invocar outros vícios e com outros fundamentos da decisão de verificação de créditos.

Haverá que ter em consideração que o primeiro pedido foi de rectificação da liquidação e não foi configurado como reclamação da 1ª decisão de verificação de créditos, nem como tal foi expressamente considerado pela Administração Tributária.

Mas, independentemente disso, o certo é que estamos perante duas decisões de graduação e verificação de créditos, que se sucederam no tempo pelo que a segunda se apresenta como revogatória da primeira, fazendo com que esta perca qualquer virtualidade de produzir efeitos jurídicos.

A natureza revogatória da 2ª decisão de graduação e verificação de créditos não se apresenta condicionada. Esta decisão, a única que subsiste na ordem jurídica é passível de reclamação por todos os credores reclamantes e com invocação de todos os vícios.

Não estamos perante um recurso de decisão judicial em que a parte que não recorreu invocando um fundamento o possa fazer mais tarde. De todo o modo, mesmo em sede de recurso judicial, se a sentença recorrida for revogada, pode o recorrente invocar relativamente à segunda sentença que venha a ser proferida, mesmo na parte em que porventura coincida com a primeira sentença que foi revogada, vícios que não suscitara no primeiro recurso.

Neste caso foi a Administração Tributária que revogou a primeira decisão, proferindo uma outra e, abrindo caminho a que todos os credores reclamantes exerçam em plenitude o seu direito de reclamar da decisão de verificação de créditos.

Como bem se refere na decisão recorrida não se pode falar de qualquer caso julgado uma vez que o pedido de rectificação inicial não foi objecto de qualquer decisão judicial e, só relativamente a estas se pode formar caso julgado.

Improcede, pois, o recurso apresentado pela Representante da Fazenda Pública, impondo-se a confirmação da decisão recorrida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Decisão do OEF sobre prestação de fiança como garantia.

Sumário:

I — Tendo uma sentença apreciado em concreto a idoneidade da fiança prestada e tendo tal sentença sido confirmada "in totum" em sede de recurso, transitado em julgado a decisão nela contida consolidou-se na ordem jurídica com força de caso julgado material

II — Qualquer decisão em contrário em processo posterior que tenha por objecto a mesma situação e em que as partes sejam as mesmas violas a autoridade do caso julgado

III — O caso julgado materializando o estado jurídico de uma questão sobre a qual recaiu uma decisão judicial transitada em julgado, tem a eficácia de vincular o órgão jurisdicional noutro processo
Eficácia negativa ou excludente quando se repete a mesma questão
Nesse outro processo não se conhece o mérito por acolher a autoridade do caso julgado como excepção
Eficácia positiva ou prejudicial quando a tal questão não é objecto único desse outro processo mas forma parte dele, caso em que a sentença deve ter como ponto de partida e em nenhum caso contradizer o decidido na anterior sentença

Processo n.º 950/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……, S.A.
Relator: Ex.mo Sr. Consº. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A……, S.A., identificada nos autos, reclamou no TAF do Porto, do despacho da Sra. Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto que indeferiu a prestação de garantia através de fiança, no processo de execução fiscal nº. 1805201001233874.

2. Naquele Tribunal foi decidido julgar procedente a reclamação e nulo o despacho reclamado, porquanto "(…) a AT, em momento algum, referiu, neste novo despacho que deu origem à presente reclamação, a razão por que não foram os novos e diferentes motivos invocados no primeiro despacho que recaiu sobre a apreciação da fiança prestada" concluindo, assim, que "(…) o Despacho agora em reclamação, contraria a decisão proferida na anterior reclamação do acto do órgão de execução fiscal, violando, assim, a autoridade do caso julgado".

3. Não se conformando, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a reclamação deduzida nos termos do art. 276º do CPPT, do despacho da Exma. Senhora Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças do Porto que indeferiu o pedido de suspensão da normal tramitação do processo de execução fiscal n.º 1805201001233874, por falta de idoneidade da garantia prestada pela sociedade B……..., SGPS, SA (B……, adiante), NIPC ……. para garantir dívidas de IVA do período de 09/12, do montante de €3.717.092,65;

B. Constituiu fundamento da reclamação, em síntese, que a decisão de indeferimento do pedido de suspensão do PEF por falta de idoneidade da fiança apresentada é ilegal, uma vez que viola a decisão judicial proferida no processo n.º 2507/11.5BEPRT, que correu seus termos na 3ª Unidade Orgânica deste Douto Tribunal Administrativo e Fiscal, já transitada em julgado.

C. Decidiu a final o Tribunal a quo pela ilegalidade da decisão de recusa da fiança oferecida pela RECORRIDA, dando por razões, designadamente, a violação da autoridade de caso julgado por contrariar a decisão proferida no Processo que correu seus termos no TAF do Porto com o n.º 2507/11.5BEPRT,

D. Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim decidido, pois, tendo procedido nos termos supra descritos o (a) Meritíssima Juiz do Tribunal a quo violou o disposto nos artigos 494º, alínea i) [atual 577º), 497º [atual 580º], 498º [atual 581º), 671º, n.º 1 [atual 619º) e 673º [atual 621º], todos do CPC.

E. A sentença do Tribunal a quo enferma desde logo de dois vícios:

a. aferindo a autoridade do caso julgado a partir da decisão da primeira instância proferida no Processo n.º 2507/11.5BEPRT, quando na realidade a referida sentença foi alvo de recurso pela Fazenda Pública, tendo então sido proferido Acórdão pelo TCA Norte, esse sim que transitou em julgado;

b. Considerando que resultou da matéria de facto dada como provada no Processo n.º 2507/11. SBEPRT que a reclamação apresentada teve como causa de pedir a idoneidade da fiança como garantia, abstrata e concretamente considerada.

F. O Acórdão do TCA Norte proferido no Processo n.º 2507/11.5BEPRT é a decisão transitada em julgado que, confirmando a sentença de primeira instância, dissipou desde logo quaisquer dúvidas que do seu conteúdo decisório pudessem resultar quanto ao conhecimento da idoneidade em concreto da fiança, delimitando os seus contornos: "Naturalmente, tais fundamentos não podiam ter sido apreciados na sentença recorrida, nem, consequentemente, podem relevar em sede de recurso jurisdicional" (sublinhado e negrito nosso)

G. Por outro lado, não resulta da douta decisão da primeira instância proferida no Processo n.º 2507/11.5BEPRT, como naturalmente também não se afere do versado Acórdão do TCA Norte que a reclamação apresentada teve como causa de pedir a idoneidade da fiança como garantia, abstrata e concretamente considerada, pois a causa de pedir é o ato ou facto jurídico donde o Autor pretende ter derivado o direito a tutelar que ele entenda atribuir-lhe.

H. Da PI de reclamação apresentada pela ora RECORRIDA no Processo n.º 2507/11.5BEPRT inexistem factos concretos que subsumíveis a normas de direito permitam extrair a idoneidade ou inidoneidade em concreto da fiança apresentada, pelo que, salvo o devido respeito, andou mal o Tribunal a que ao ter concluído que: "O despacho foi objecto de reclamação para este TAF, tendo como causa de pedir a idoneidade da fiança como garantia, abstrata e concretamente considerada e correu termos sob o n.º referido supra."

Até porque o despacho reclamado no Processo 2507/11.5BEPRT não aferiu da idoneidade em concreto da fiança apresentada, rejeitando-a por não a considerar, de acordo com as instruções ínsitas no ofício-circulado 60076, um tipo de garantia idónea para suspender o processo de execução fiscal, referindo: "As referidas instruções não se referem nunca à fiança." (...) "Nestes termos, indefiro o pedido."

J. Reagindo ao despacho supra referido a ora RECORRIDA apresentou reclamação tendo sido proferida sentença em 14.10.2011, na qual se determina: "Ora, no caso dos autos o despacho reclamado nem sequer afere da idoneidade da fiança prestada pela executada, limitando-se a concluir que não foi alegada a impossibilidade de constituição da garantia bancária, caução ou seguro-caução ou de hipoteca sobre bens imóveis." (sublinhado e negrito nosso)

(...)"Decisão:

Nestes termos, julga-se a presente reclamação procedente, por provada e, em consequência, determina-se a anulação do despacho da Sr.ª Chefe de Finanças da Maia, de 15.07 2011, pelo qual se indeferiu a prestação de garantia através de fiança." (sublinhado e negrito nosso).

K. Por não concordar com a decisão proferida nesses autos a Fazenda Pública dela interpôs recurso, tendo então sido proferido Acórdão no qual os Venerandos Desembargadores do TCA Norte dissipam todas e quaisquer dúvidas que pudessem surgir do conteúdo decisório da mesma, porquanto referem: "(...) a segunda (questão atinente à alegada inidoneidade da garantia alegadamente resultante de razões não externadas pelo despacho reclamado) porque a mesma se encontra subtraída aos poderes de cognição deste Tribunal, pois só agora, em sede de recurso tais fundamentos justificativos, em tese, do indeferimento do pedido de prestação de garantia, foram invocados pela Fazenda Pública, sendo certo que, não tendo os mesmos integrado a motivação da decisão do órgão de execução fiscal cuja legalidade foi objecto de apreciação por parte da sentença recorrida não foram por esta apreciados (nem, de resto, poderia ter sido por isso que o tribunal só pode formular o seu juízo sobre a validade do acto à luz da fundamentação contextual integrante do próprio acto — (…)"(sublinhado e negrito nosso)

Concluindo refere: "Naturalmente, tais fundamentos não podiam ter sido apreciados na sentença recorrida, nem, consequentemente, podem relevar em sede de recurso jurisdicional." (sublinhado e negrito nosso)

L. Esse foi também o entendimento da própria RECORRIDA nas suas contra-alegações no âmbito do processo n.º 2507/11.SBEPRT, quando menciona: "8. o órgão de execução fiscal indeferiu a prestação de garantia através de fiança, por entender, em suma: "9. Assim, desde já, e ao contrário do pretendido pela Fazenda Pública, constata-se que nunca o indeferimento da fiança se baseou na falta de capacidade económica e financeira da fiadora."; "22. reitera-se, a (alegada) falta de capacidade financeira da fiadora nunca constituiu fundamento para o indeferimento da fiança em causa.; 23. e, por isso, não incumbia ao Tribunal a quo apreciar outros fundamentos senão os constantes do despacho impugnado."

M. E como tal, sendo o objeto do processo de reclamação do ato do órgão de execução fiscal que correu seus termos no TAF do Porto com o n.º 2507/11.5BEPRT delimitado pela aferição da legalidade do referido ato [despacho que indeferiu a fiança apresentada pela RECORRIDA em virtude de ter en-

tendido que a fiança não estava prevista no preceituado pelo artigo 1992 do CPPT, em cumprimento do ofício-circulado 60.076], não se vislumbra como poderia a sentença aí proferida ter aferido da idoneidade em concreto da fiança, se do mesmo não consta tal aferição.

E claro está de ver que não o fez!

N. Além do que a decisão da qual se deve aferir da existência ou não de caso julgado é a Douta decisão do TCA Norte, essa sim transitada em julgado.

O. Nos autos do Processo n.º 2507/11.5BEPRT o OEF não chegou a analisar a fiança concretamente apresentada, termos nos quais o(a) Meritíssimo(a) Juiz não pôde aferir se nessa apreciação em concreto o OEF cumpriu o fim visado ou se obedeceu aos princípios legais em causa, o que é chamado a fazer nos presentes autos.

P. Sendo estas situações distintas, como foi entendimento do STA num caso semelhante ao dos presentes autos: "A primeira sentença (...) limitou-se a apreciar e decidir a idoneidade da fiança em abstracto, a sua admissibilidade à face do art. 199º do CPPT como modo de prestar garantia, e não se pronunciou sobre o idoneidade da mesma em concreto, designadamente aferindo da capacidade económica e financeira do fiador e ajuizando sobre se a mesma devia ou não ser aceite; - nem poderia ter sido de outro modo, em face dos fundamentos da primeira decisão administrativa reclamada, que se limitou a considerar que a fiança não constituía modo válido da prestação de garantia." ([1])

Q. Além do mais, tal como reiterado pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores "a execução das sentenças anulatórias dos tribunais administrativos impõe à AT o dever de desenvolver uma atividade de execução por forma a pôr a situação de facto de acordo com a situação de direito constituída pela decisão de provimento do recurso contencioso, o que se traduz em dois aspetos:

R. por um lado, no dever de respeitar o julgado, pelo que terá a Administração Tributária, em cumprimento da decisão transitada em julgado, de considerar a fiança como garantia prevista no artigo 199º do CPPT e, por outro lado, no dever de reconstituir a situação que existiria se não tivesse sido praticado o ato ilegal conforme demonstra o despacho proferido pela Exma. Senhora Diretora Adjunta da Direção de Finanças do Porto e a análise realizada pela Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários — páginas 3 e 4 de 44, que se debruçou em concreto sobre a capacidade financeira do património da fiadora, verificando a idoneidade em concreto da garantia apresentada.

S. No entanto, na medida em que a eficácia do caso julgado [tanto na sua exceção como na sua autoridade] se limita aos vícios que determinaram a anulação, nada obstará à substituição do ato anulado por um ato de sentido idêntico, se essa substituição for possível sem a repetição dos vícios determinantes da anulação ([2])

T. E foi isso que fez a Autoridade Tributária quando a Exma. Senhora Diretora de Finanças Adjunta, da Direção de Finanças do Porto, proferiu o despacho de indeferimento da suspensão do processo de execução fiscal em virtude da fiança apresentada pela RECORRIDA se mostrar, em concreto, inidónea para o efeito, nos termos e pelas razões descritas na análise levada a cabo pela Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários e respetivo relatório anexo.

U. E é este o entendimento da jurisprudência dos nossos tribunais superiores, entre muitos, ver acórdão do STA de 14.03.2012, proferido no processo n.º 0208/12.

V. Ora, nos autos em causa no processo n.º 2507/11.SBEPRT o OEF não chegou a analisar da fiança concretamente apresentada, termos nos quais o(a) Meritíssimo(a) Juiz não pôde aferir se nessa apreciação em concreto o OEF cumpriu o fim visado ou se obedeceu aos princípios legais em causa, o que é chamado a fazer no caso sub iudice.

W. Na medida em que o objeto da presente reclamação é o despacho proferido pela Exma. Senhora Diretora Adjunta da Direção de Finanças do Porto, o qual conheceu em concreto sobre a idoneidade da fiança apresentada pela ora RECORRIDA, concluindo pela sua inidoneidade, não merece qualquer reparo, porquanto o mesmo não violou nem a exceção do caso julgado, como concluiu a sentença ora recorrida, nem tão pouco a autoridade de caso julgado.

Senão vejamos:

X. Assim, nunca o objeto da sentença proferida no âmbito do processo n.º 2507/11.SBEPRT pode inserir-se no objeto desta nova ação porquanto, insiste-se, a força e a autoridade inerente ao caso julgado não abrange em circunstância alguma aquilo sobre que o tribunal não se pronunciou, mormente quanto à idoneidade em concreto da fiança apresentada pela RECORRIDA.

Y. Por isso, tal como é jurisprudência unânime dos nosso Tribunais superiores "IV - O caso julgado mede-se pelo que foi conhecido na sentença." ([3])

Z. Assim, quanto à [in]idoneidade em concreto da fiança apresentada pela RECORRIDA não existe caso julgado, nem na exceção nem em autoridade, porquanto a douta decisão proferida no Processo n.º 2507/11.SBEPRT sobre ela não se pronunciou

Nestes termos, e com o douto suprimento de V. Exas., deverá a presente sentença ser revogada e consequente os presentes autos baixar à primeira instância a fim desta se pronunciar quanto à questão de mérito.

4. A…….., S. A. veio contra-alegar, concluindo nos termos que se seguem:

i. Para criticar o julgamento efectuado pelo Tribunal a quo, aquilo que a Fazenda Pública pretende agora fazer é, na verdade, discutir o teor de uma decisão judicial contra a qual não reagiu, em termos adequados, aquando do respectivo recurso.

ii. Como resulta da decisão recorrida, entendeu o Tribunal a quo - e bem - que a decisão administrativa em causa nos autos viola a autoridade de caso julgado, na medida em que já anteriormente o Tribunal havia formulado um juízo no sentido da idoneidade concreta da garantia.

iii. A Fazenda Pública pretende invocar agora — de forma subliminar e, sobretudo, serôdia - que existiu excesso de pronúncia do Tribunal ao proferir a decisão em que se baseia a sentença recorrida.

iv. Com efeito, na sentença dada no proc. n.º 2507/11.5BEPRT, é notório que o Tribunal apreciou a idoneidade concreta da fiança em causa:

"ln casu, a reclamante apresentou para garantia do crédito exequendo um termo de fiança emitido pela sociedade "B…….. SGPS, SA, até ao montante de 4.739.561,90 €, o qual foi fixado pelo órgão de execução fiscal a requerimento da reclamante nos termos do n.º 5 do artigo 199º do CPPT.

Apurou-se que a sociedade fiadora tem o capital social de 42.800.000,00 € e renunciou expressamente ao benefício de excussão prévia.

Ora, perante a factualidade descrita, e na ausência de outros elementos que indiciem a insuficiência da fiança para assegurar a satisfação do crédito exequendo, não podemos concluir de forma objectiva que tal garantia não é idónea. (...)

Em bom rigor, nada consta nos presentes autos que indiciem a insuficiência do património da fiadora para garantir o cumprimento da divida tributária." (destaque nosso).

v. É certo que contra essa decisão foi interposto recurso pela Fazenda Pública, para o Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), o qual, por acórdão de 20.12.2011, confirmou a decisão de primeira instância sem qualquer alteração ou reparo - sendo certo que, por força disso, é absolutamente despicienda a questão que a Fazenda Pública suscita nas suas conclusões E.) e N.).

vi. Aliás, face ao objecto do recurso, nunca o TCAN poderia julgar pelo excesso de pronúncia se o recurso nem sequer foi motivado com esse objecto — sob pena de, aí sim, incorrer em verdadeiro excesso de pronúncia.

vii. Na verdade, a Fazenda Pública apenas pretende ater-se ao teor do acórdão do TCAN para descontextualizar o seu teor — face ao que refere na sua conclusão F.).

viii. É que, naquele recurso ao TCAN, a Fazenda Pública entendeu por bem aditar fundamentos de indeferimento da fiança — e é neste contexto que surge o trecho que a Fazenda Pública invoca - basta ler:

«(...) as razões agora invocadas Dela Recorrente [Fazenda Pública] podem ser entendidas como a pretensão de fundamentar a decisão recorrida com recurso a argumentos que não se incluem na motivação contemporânea da decisão, o que, obviamente, não é aceitável.»

ix. Foi com base neste pressuposto — o de que o recurso era motivado com novos fundamentos de indeferimento da fiança — que o TCAN decidiu no sentido do trecho agora invocado pela Fazenda Pública:

«Naturalmente, tais fundamentos não podiam ter sido apreciados na sentença recorrida, nem, consequentemente, podem relevar em sede de recurso jurisdicional.»

x. Ou seja, ao contrário do pretendido pela Fazenda Pública, o TCAN limitou-se a julgar integralmente improcedente o recurso mediante a apreciação do imputado erro de julgamento da matéria de facto — abstendo-se de conhecer de fundamentação a posteriori — sem tecer qualquer crítica ao julgamento do Tribunal a quo e sem alterar o sentido e alcance da sua decisão.

xi. Neste aspecto, atente-se ao que o Tribunal a quo teve o cuidado de referir expressamente na douta sentença recorrida:

«Decorre do vertido que a sentença apreciou, em concreto, a idoneidade da fiança prestada, NÃO CUIDANDO, NESTE MOMENTO, DE CONSIDERAR SE O FEZ BEM OU MAL, OU SE EXISTIU EXCESSO DE PRONÚNCIA.» (destaque nosso).

xii. Cabia à Fazenda Pública, inconformada com o decidido no processo n.º 2507/11.5BEPRT, prover pela interposição do adequado recurso jurisdicional — mormente invocando o vício que, serodiamente, agora imputa àquela decisão judicial.

xiii. Não o tendo feito, como não fez, a sentença de primeira instância consolidou-se no ordenamento jurídico, com forca de caso julgado material — obstando, desse modo, a qualquer pronúncia sobre o mesmo objecto.

xiv. Note-se que, como é entendimento dominante da Jurisprudência, a forca do caso julgado material abrange, para além das questões directamente decididas na parte dispositiva da sentença, as que sejam antecedente lógico necessário à emissão da parte dispositiva do julgado ([4]).

xv. Tendo o Tribunal incidido o seu juízo, como incidiu, sobre a fiança concretamente prestada e sobre a capacidade financeira da fiadora — e não tendo logrado a Fazenda Pública inverter o sentido

da decisão dada no processo n.º 2507/11.5BEPRT — a mesma consolidou-se, qua tale, no ordenamento jurídico.

xvi. Aliás, como invocado na douta sentença recorrida, este Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, numa situação semelhante, que:

- «Se o tribunal, bem ou mal (aqui não cumpre apreciar), aferiu a idoneidade da fiança prestada em concreto, em face da susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido, e afirmou que essa garantia era idónea para o fim visado (suspensão da execução fiscal), sendo esse um dos fundamentos por que anulou a decisão administrativa de indeferimento da prestação de garantia mediante a prestação dessa fiança, o trânsito em julgado dessa sentença por falta de recurso (cf. art. 677.º do CPC) faz com que se tenha formado caso julgado material a esse respeito (…)» ([5]);

- «Nesse caso, não pode a AT, sob pena de nulidade (cfr. art. 133.º, n.º 2, alínea h), do CPA), praticar novo acto de indeferimento da prestação de garantia mediante aquela fiança com fundamento na sua inidoneidade em concreto (...).».

xvii. Perfilhar o entendimento da Fazenda Pública constituiria o mais flagrante atropelo ao prestígio dos tribunais e à segurança jurídica das decisões judiciais - na medida em que, embora existindo uma decisão judicial transitada em julgado considerando a garantia como idónea se viesse a permitir a existência de uma outra decisão em sentido oposto.

xviii. A autoridade de caso julgado impõe a aceitação de uma decisão proferida num processo judicial anterior, que se insere, quanto ao seu objecto, no objecto da segunda, visando obstar a que a relacão ou situação jurídica material definida por uma sentença possa ser validamente definida de modo diverso ([6]).

xix. Ora, nos termos em que vem instruído o presente recurso, afigura-se inequívoco que a Fazenda Pública pretendia colocar o Tribunal a quo na circunstância de contradizer o que o mesmo Tribunal afirmou na sentença proferida no processo n.º 2507/11.5BEPRT.

xx. Destarte, podemos concluir que a douta sentença recorrida, ao ter julgado pela violação de força de caso julgado, não merece qualquer reparo - devendo manter-se, nos seus precisos termos, no ordenamento jurídico.

TERMOS EM QUE, com a improcedência do presente recurso, deve a Douta sentença recorrida manter-se nos seus precisos termos, assim se cumprindo a Lei e se fazendo JUSTIÇA!

5. O Exmo. Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o parecer que se transcreve:

Recorrente: Fazenda Pública

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência da reclamação apresentada contra decisão de indeferimento de prestação de garantia por fiança, proferida pelo OEF

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: violação do caso julgado formado pela sentença proferida no acórdão TCA Norte em 20.12.2011, que confirmou sentença proferida no TAF Porto em 14.10.2011 (processo nº2507/11.5 BEPRT)

1. Aderimos às considerações teóricas sobre o instituto do caso julgado, tecidas na fundamentação jurídica da sentença (onde se reproduz doutrina qualificada), salientando-se a sua dupla função: positiva, traduzida na autoridade do caso julgado; negativa, traduzida na excepção do caso julgado (sentença fls. 397/401)

2. Questão jurídica idêntica (com factos subjacentes semelhantes) foi apreciada no acórdão STA-SCT 10.10.2012 (processo n.º 922/12), cujo sumário se transcreve:

I - Se o tribunal, bem ou mal (aqui não cumpre apreciar) aferiu a idoneidade da fiança prestada em concreto, em face da susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido, e afirmou que essa garantia era idónea para o fim visado (suspensão da execução fiscal), sendo esse um dos fundamentos por que anulou a decisão administrativa de indeferimento da prestação de garantia mediante a prestação dessa fiança, o trânsito em julgado dessa sentença por falta de recurso (cf. art. 677º do CPC) faz com que se tenha formado caso julgado material a esse respeito(cf. arts. 671º n.º 1, e 673º do CPC)

II - Nesse caso, não pode a AT, sob pena de nulidade (cfr. art. 133º nº2, alínea h,) do CPA), praticar novo acto de indeferimento da prestação de garantia mediante aquela fiança com fundamento na sua inidoneidade em concreto, a menos que invoque novos e diferentes motivos e qual a razão por que não foram inicialmente invocados.

3. No caso concreto é inquestionável que a sentença do TAF Porto (confirmada pelo acórdão do TCA Norte) apreciou em concreto a idoneidade da garantia prestada pela reclamante por fiança, pronunciando-se nos seguintes termos: «...perante a factualidade descrita, e na ausência de outros elementos que indiciem a insuficiência da fiança para assegurar a satisfação do crédito exequendo não podemos concluir de forma objectiva que tal garantia não é idónea (...) Em bom rigor, nada consta nos presentes autos que indiciem a insuficiência do património da fiadora para garantir o cumprimento da dívida tributária» (factos provados alínea g); fundamentação jurídica fls. 402)

A recorrida salienta, acertadamente:

- a recusa do tribunal de recurso (TCA Norte) em apreciar fundamentos do indeferimento apenas invocados pela recorrente nas alegações de recurso e que não eram contemporâneos da motivação da decisão reclamada (factos provados alínea f)), não pode ser interpretada como recusa de apreciação da concreta idoneidade da fiança prestada;

- o tribunal de recurso confirmou o sentido e alcance da decisão do tribunal recorrido, cuja sentença tinha apreciado, em concreto, a idoneidade da garantia prestada por fiança

(conclusões das alegações da recorrida vii/x fls.564/565)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

a) Em 22.11.2010, a aqui reclamante, tendo sido notificada da liquidação n.º 10292049, relativa a IVA do período de 2009112, e ainda dentro do prazo de pagamento voluntário, apresentou junto do Serviço de Finanças de Maia, um requerimento onde solicitava a fixação da garantia a prestar, de forma a suspender o processo executivo, uma vez que pretendia deduzir reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação do imposto;

b) Em 21.12.2010, pelo Serviço de Finanças de Maia, foi instaurado o processo executivo com o n.º 1805201001233874 contra a aqui reclamante, "A……, SA, por dívida de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), do penado de 2009-2, no valor de 3.717.092,65 euros,;

c) A garantia a prestar foi fixada, pelo Chefe do serviço de Finanças, em 4.739 561,90 euros;

d) Em 25.01.2011, a executada, agora reclamante, apresentou, junto do processo executivo referido na alínea a), fiança no valor de 4.739 561,90, prestada pela sociedade "B……, SGPS, SA.", para garantia do valor referido na alínea anterior, em que esta sociedade assumia a integral responsabilidade pelo pagamento da dívida tributária, da executada, renunciando expressamente ao benefício da excussão prévia;

e) Em 07.03.2011, a agora reclamante deduziu impugnação judicial contra a liquidação de IVA, referida na alínea a);

f) Por despacho de 14.07.2011, de folhas 23 do pef, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, não foi aceite a garantia referida na alínea d), "em virtude de não pertencer ao elenco das garantias prioritariamente aceites" (sic);

g) A agora reclamante apresentou reclamação do Despacho referido na alínea f), nos termos do artigo 276º do CPPT, que correu neste TAF do Porto, sob o n.º 2507/11.5BEPRT, tendo sido proferida sentença em 14.10.2011, que aqui se clã por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais e que, em parte, aqui se transcreve: "Traçado em linhas gerais o regime jurídico da fiança, importa agora aferir da sua idoneidade para assegurar o cumprimento da dívida tributaria. In casu, a reclamante apresentou garantia do crédito exequendo um termo de fiança emitido pela sociedade "B…… SGPS, SA", até ao montante de 2.739.561,90€, o qual foi fixado pelo órgão de execução fiscal a requerimento da reclamante nos termos do n.º 5 do artigo 199º do CPPT. Apurou-se que a sociedade fiadora tem o capital social de 42.800.000,00 € e renunciou expressamente ao benefício de excussão prévia. Ora perante a factualidade descrita, e na ausência de outros elementos que indiciem a insuficiência da fiança para assegurar a satisfação do crédito exequendo, não podemos concluir de forma objectiva que tal garantia não é idónea." É certo, como alega a Fazenda Pública, consistindo o objecto social a sociedade fiadora na gestão de participações sociais, esta não pode adquirir ou manter na sua titularidade imóveis ou alienar ou participar as participações detidas antes de decorrido um ano sobre a sua aquisição, no entanto dai não resulta necessariamente que a fiadora não detenha património suficiente para assegurar o crédito tributário. Em bom rigor, nada consta nos presentes autos que indiciem a insuficiência do património da fiadora para garantir o cumprimento da dívida tributária. Por outro lado, não podemos deixar de sublinhar que a sociedade fiadora renunciou expressamente ao benefício de excussão prévia, nos termos do artigo 640, n.º 1 a) do CC., pelo que a Administração Tributaria pode exigir directamente da mesma a satisfação do crédito tributário, sem necessidade de excutir previamente o património da afiançada Por tudo o que vem dito, forçoso é concluir que o despacho reclamado padece de vício de violação e lei, pelo que procedem as alegações da reclamante

h) A sentença, a que se aludiu na alínea anterior foi objecto de recurso para o TCAN, onde foi proferido Acórdão em 20.12.2011, constante de folhas 343 e ss do pef, em apenso, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, onde foi negado provimento ao recurso e confirmada a sentença;

i) Em 28.05.2012, foi deduzido junto deste TAF do Porto, um pedido de execução da sentença referida na alínea g);

j) Pelo ofício oº 3476010405, datado de 31.05.2012, foi a aqui reclamante notificada, para além do ali referido, do seguinte: "(…) No entanto, dentro do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da LGT e tendo em vista a descoberta verdade material (artigo 58.º da LGT), fica essa sociedade notificada para, no prazo de 15 (quinze) dias, a contar do 3.º dia posterior ao do registo ou ao 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil (n. 1 do artigo 39.º do CPPT), apresentar nesta Direcção de Finanças os elementos abaixo identificados, referente às últimas demonstrações financeiras da fiadora, aprovadas, bem como as mais recentes ou, caso a sociedade não elabore demonstrações financeiras trimestralmente, com referência aos últimos 90 dias, sendo que as referidas demonstrações financeiras devem ser individuais (não consolidadas): Balanço, conforme a Informação Empresarial Simplificada (IES); Demonstração de Resultados; Demonstração de Fluxos de Caixa; Mapa de alterações de capitais próprios; Informação discriminada de todos os passivos contingentes, nomeadamente: Tipo de passivo contingente; Valor da responsabilidade potencial; Passivos contingentes não quantificáveis à data de reporte, e estimativa de valor; Identificação do beneficiário; Condições de conversão do passivo contingente em passivo efectivamente exigível e espectro temporal das condições anteriormente referidas; 6. Listagem dos financiamentos contraídos, enunciando: Data do vencimento para capital e juros; Valor de capital e juros; Indicação dos activos oferecidos como garantia; 7. Relativamente às garantias reais assumidas: Identificação dos activos onerados; Valor das garantias; Identificação dos beneficiários: Natureza do ónus assumido; a. Composição da carteira de participações; 9. Anexo às Demonstrações Financeiras, 1 () Relação entre a sociedade afiançada P. a Sociedade fiadora; 11 Relatório de Auditoria Externa e Certificação Legal de Contas."

— cfr. folhas 515 e ss do pef.

k) Em 19.06.2012, foi, pela reclamante, junto requerimento e documentos aí referidos, que fazem folhas 520 a 551 do pef, em apenso, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos;

l) Em 31.12.2013, a Directora Distrital Adjunta da Área Justiça Tributária-Divisão Gestão dívida Executiva, tendo por base um parecer técnico elaborado pela Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT), proferiu Parecer do seguinte teor: "Em 2011/01/25, o executado A……..., SA, NIF ……..,veio apresentar como garantia, com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º 01805201001233874, fiança, nos termos e para os efeitos previstos nas disposições conjugadas dos arts. 169º e 199º, ambos do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT). Apresenta-se como fiador B……., SGPS, SA, domicilio fiscal no lugar do …….., Via Norte, 4470177 Maia, com o NIF ……... Pese embora tenha sido entendido pelo órgão de execução fiscal que a fiança não consta do elenco das garantias admitidas com vista à suspensão do Processo Execução Fiscal (PEF), e na sequência de reação do executado ao despacho que acolhia este entendimento, considerou o Tribunal que a fiança se encontra legalmente admitida no art 199º do CPPT, pelo facto de esta norma conter um conceito aberto de garantia idónea. Importa, pois, cumprir com a decisão transitada em julgado, o que impõe à Autoridade Tributária (AT) uma avaliação casuística das fianças apresentadas. A avaliação concreta consta do relatório técnico em matéria jurídica e financeira (integrado no presente processo através do cópia e cujo teor se dá por integralmente reproduzido) que se debruçou sobre a solvabilidade e a liquidez do património do garante (fiador) para aferir da robustez financeira da garantia apresentada. Da leitura do referido relatório, podemos concluir, nomeadamente que: O montante da quantia exequenda e acrescido que importa garantir ascende nesta data a € 4.491.297,75, pelo que a fiança apresentada no valor de € 4.739.561,90 é suficiente, tendo presente o disposto no n.º 6 do art. 199 do CPPT. A fiança é uma garantia pessoal, pelo que a avaliação da sua idoneidade implica a avaliação do património geral do garante, bem como das obrigações que impendem sobre esse património. Assim sendo, apenas o património propriamente dito do fiador (e não o do grupo económico onde o mesmo se insere) responde perante o credor, pelo que a análise centrar-se-á, inevitavelmente, neste património individual. Para que se considere idónea, a garantia tem que conferir segurança ao credor de que realizará o seu crédito em razão da prestação dessa garantia, uma vez chegado o momento de executar a garantia. Atendendo à redação do n. 2 do art. 200,º do CPPT, a análise económica e financeira do garante dependeu da resolução da seguinte questão: a fiança, para ser considerada idónea, implica uma apreciação positiva por parte do órgão competente, no que respeita à susceptibilidade de a fiador proceder ao pagamento dos créditos do exequente no prazo de 30 dias após a citação enviada para o efeito? Ou, pelo contrário, depende apenas de uma apreciação positiva relativamente à susceptibilidade de o património do garante poder gerar a cobrança dos mesmos créditos, mediante a prossecução da execução fiscal contra este? Parece-nos que será de adoptar a primeira destas posições, uma vez que a garantia é estabelecida essencialmente em proveito do exequente. O objecto da garantia, que constitui uma salvaguarda/segurança para os créditos tributários, traduz-se na possibilidade do seu imediato accionamento no prazo determinado legalmente, em caso de incumprimento do devedor originário. O facto de o incumprimento do garante, no referido prazo de 30 dias, dar origem à sua execução fiscal, no próprio processo do devedor originário, é uma cominação (nas palavras de Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 2000 do CPPT), não consubstanciando propriamente o objecto da relação garantística, mas sim uma consequência legal do incumprimento da mesma. Desconhecendo-se o momento em

que poderá ser executada a garantia, a avaliação da idoneidade da fiança deve assentar nos dados conhecidos na data em que a decisão é tomada, recaindo essa avaliação sobre a capacidade (a segurança) que o património do fiador tem para cumprir o regime de execução da garantia previsto na Lei, caso fosse demandado hoje para efetuar o pagamento. Consequentemente, a Administração Tributária apenas se pode apoiar nos dados certos e conhecidos à data da apreciação, pelo que a base terá de ser a contabilidade do fiador, mais concretamente, as demonstrações financeiros e respetivos anexos, devidamente aprovadas pelos órgãos competentes. Acresce salientar que compete ao devedor o ónus da prova da idoneidade da garantia, ao abrigo das disposições conjugadas do art. 74º da IGT e art. 342º do Código Civil, pelo que em caso de dúvida, sobre a idoneidade concreta de uma garantia, essa não poderá ser aceite. A aferição da idoneidade da fiança (considerando esta garantia enquadrável no artigo 199º do CPPT) implica, desde logo, uma avaliação simultânea de dois indicadores fundamentais: i) Da suficiência do património da entidade garante para satisfazer os créditos garantidos, conhecida geralmente por solvabilidade ii) Do grau de liquidez desse património, tendo em vista a cobrança efetiva e eficiente dos montantes exigidos em sede de execução fiscal. A análise da solvabilidade do garante por parte de um terceiro interessado irá sempre ser orientada por dois vetares fundamentais: a composição do seu património e a forma como ele se encontra valorizado. Como questão prévia, importa esclarecer que o património conhecido pelo público como "C……." encontra-se distribuído por um elevado número de empresas (número este superior a 400'), que constituem patrimónios autónomos entre si. Assim, e pela limitação legal supra referida, iremos distinguir e analisar a situação económica e financeira da sociedade fiadora, a única que aqui assumirá uma posição legal de garante. Deve ficar claro, desde já, que a utilização do nome "C……." não se pode traduzir, sem mais, na convicção da robustez da fiança apresentada. Desde logo porque, como já afirmado, a realidade a que o público comum designa por "C……..", sem estabelecer distinções, é composto por centenas de empresas, com enormes disparidades de ativos (direitos) e passivos (obrigações) quando comparadas entre si, para além de outras diferenças relevantes para a avaliação. Relativamente aos elementos contabilísticos da sociedade garante, foi analisada a informação disponível na Autoridade Fiscal na data do transito em julgado da decisão do Tribunal Central Administrativo do Norte que confirmou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que reportava-se à IES 2011, o que era manifestamente desatualizado face ao que se pretendia aferir. No entanto, a executada não foi notificada para apresentar elementos da fiadora atualizados porque tal pedido já tinha sido efetuado dentro do principio da colaboração previsto no artigo 59º da Lei Geral Tributária, noutro processo de execução fiscal em que a "B……., SGPS, SA também se apresentou como fiadora, tendo a sociedade remetido naquele pedido cópia do Relatório e Contas do exercício de 2012. Para análise integrada dos elementos contabilísticos e financeiros da sociedade garante recorreu-se aos modelos de avaliação mais comuns, com base em racios (análise estática) e em fluxos (análise dinâmica). Para que um património possa mostrar-se solvente, o valor dos seus bens/direitos (a que corresponde o Ativo) deve exceder o volume das suas obrigações (a que corresponde o Passivo), de forma a tornar-se capaz de, adicionalmente, assegurar a obrigação que pretende cobrir. No entanto, no património de uma empresa, devemos distinguir entre os ativos de curto prazo (aqueles que se podem converter em dinheiro/liquidez no curto prazo) e os de longo prazo (que só se podem converter em dinheiro/liquidez, mediante a passagem do tempo), e entre o passivo de curto prazo e o de longo prazo. o garante apresenta um activo corrente de €5.919.507 e um passivo corrente de € 30.073.927. Os elementos citados são relevantes, mas insuficientes para avaliação da robustez concreta da fiança, pelo que a análise deve ser complementada com outros elementos. Será também útil, porque influenciador dos elementos pertinentes para a análise, atendermos aos resultados da atividade. Nos últimos anos o contribuinte obteve os seguintes resultados: 31/12/2011: €521.192 31/12/2012: € 3.051.786. No que concerne à liquidez da sociedade, o estudo efetuado às contas da sociedade garante, revelou que a mesma se encontra numa situação em que dificilmente conseguirá cumprir os seus compromissos de curto prazo. Importa referir, conforme se extrai de forma clara do relatório em apreço, que a garante, com base nos dados reportados a 31/12/2011 e 31/12/2012, não reúne as condições julgadas necessárias para que tais garantias pudessem ser aceites, como idóneas, pela Administração Tributária. Em suma: Face à natureza intrínseca do património e à análise efectuada, afigura-se-nos que a garante não apresenta capacidade para libertar de meios financeiros líquidos suficientes para assegurar o pagamento das dividas, nos termos previstos na lei (situação que se verifica com base nos dados referente a 31/12/2021 e 31/12/2012). Salvaguarda-se, no entanto, que a apreciação da idoneidade da fiança é aferida em face dos elementos atualmente ao dispor da AT e para o presente processo. Pelo supra-exposto, indefere-se o pedido de suspensão do PEF, por falta de idoneidade da garantia apresentada. Notifique-se. (…)" — cfr. folhas 670 e ss do pef;

m) A agora reclamante foi notificada do despacho supracitado em 22.01.2014;

n) A sociedade fiadora detém 23,36% do seu capital, sendo que a C…….. Capital SGPS, detém os restantes 76,64%;

o) Foram juntos aos autos, pela reclamante, Relatório e Contas, bem como Certificação legal de Contas, a 31.12.2012, referentes à fiadora B……., SGPS, SA, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, que fazem folhas 119 e ss dos autos;

p) A sociedade fiadora tem capitais próprios de €115.256.416,00 euros, um total de capitais próprios e passivo no valor de € 281.005.829,00, consubstanciando uma autonomia financeira, em finais de 2012, de 41%;

q) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças competente em 30.01.2014;

r) Por despacho do Director de Finanças do porto, de 1203.2014, foi mantido o despacho reclamado;

Foi perante esta factualidade que a mº juiz "a quo" julgou procedente a reclamação e consequentemente anulou o despacho da senhora Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto que indeferiu a prestação da garantia através de fiança no processo de execução fiscal

Considerou para tanto que o despacho reclamado violava o caso julgado material já que por sentença do TAF do Porto de 14 10 2011 in processo confirmada pelo acórdão do TCAN de 20 12 2011, no mesmo processo executivo e conhecendo de reclamação do OEF que indeferira garantia proposta pela mesma reclamante por se tratar de fiança e a fiança não constar das garantias idóneas consideradas admissíveis nos termos do ofício circulado n-º 60076 de 29 07 2010 O Tribunal decidira julgar procedente essa reclamação com o fundamento de que a fiança proposta era meio de garantia abstractamente idóneo a par dos restantes meios consagrados no artigo 199 do CPPT como "in casu" concretamente idónea, também, pata garantir o pagamento da divida exequenda e suspender a execução fiscal em causa

E porque o despacho reclamado que constitui o objecto da reclamação ora em recurso considerava agora a fiança inidónea para assegurar o pagamento dos créditos exequendos a mª juiz considerando que o despacho viola a autoridade do caso julgado julgou procedente a reclamação e anulou esse novo despacho

A autoridade Tributária como se vê do teor das suas alegações e conclusões não se conforma com esta decisão referindo que tendo a sentença do TAF sido objecto de recurso não é nela que se deve buscar a força do caso julgado mas antes ao acórdão do TCAN citado transitado

em julgado

O que no caso é relevante pois que o Tribunal "a quo" considerou como resultando da matéria dada como provada no processo 2507/11 processo objecto desses recurso-que a reclamação de que curaram os arestos referidos tinha como causa de pedir a idoneidade da fiança como garantia, abstracta e concretamente considerada quando o acórdão do TCAN considerou apenas a idoneidade em abstracto da fiança como garantia

Como igualmente é relevante o facto de não resultar dessas decisões que a reclamação teve como causa de pedir a idoneidade em concreto da fiança mas apenas como garantia em abstrato.

Pelo que a sentença que julgou verificado caso julgado não pode manter-se dado que o despacho reclamado em crise que conheceu em concreto da idoneidade da fiança não merece reparo por não violar a o caso julgado nem na excepção nem em autoridade.

Assim, dando-se procedência ao recurso deve revogar-se a sentença recorrida e ordenar e baixa dos autos à 1ª instância para conhecer do mérito da reclamação.

A Recorrida, contrariamente, sustenta que a sentença transitada em julgado apreciou em concreto a idoneidade da fiança prestada e que bem ou mal a mesma foi confirmada "in totum" consolidando-se na ordem jurídica com força de caso julgado material pelo que tendo o Tribunal incidido o seu juízo sobre a fiança concretamente prestada e sobre a capacidade financeira da fiadora o Tribunal pronunciou-se concretamente sobre a idoneidade da mesma e tal decisão tem de manter-se por força da autoridade do caso julgado

Pugna assim pela manutenção do decidido

Quid juris

As razões invocadas pela recorrente não são atendíveis

Como se sabe o recurso judicial é mais um meio de tutela judicial efectiva na medida em que tendo como fundamento a falibilidade do órgão judicial e a necessidade de evitar que a certeza implícita em toda a decisão judicial alcance a sua plenitude permite à parte que se julgue agravada a possibilidade de ver tal decisão apreciada por um outro órgão judicial em princípio de categoria superior, o chamado tribunal "ad quem".

É assim função do recurso a reapreciação da causa, dela decorrendo ou a confirmação do decidido ou a sua modificação ou mesmo a sua revogação e substituição por decisão diferente.

No caso dos autos o TCAN - tribunal ad quem"- negou provimento ao recurso e essa decisão transitado em julgado.

Dessa forma a sentença recorrida mantém-se em toda a extensão decisória mas agora porque transitada com os efeitos decorrentes do caso julgado, cfr artigo 673 do CPC

Efectivamente como resulta do probatório, que não foi posto em causa minimamente, na alínea g) constata-se que a sentença do TAF do Porto no processo 2507/11 5 BEPRT conhecendo no mesmo

processo executivo da reclamação pelo indeferimento da prestação de fiança como garantia idónea não só considerou tal meio abstractamente idóneo como também concretamente idóneo para assegurar o pagamento dos créditos exequendos

E tendo esta sentença sido objecto de recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte igualmente se verifica que este Venerando Tribunal por acórdão de 20 12 2011 negou provimento ao recurso Mantendo-se assim na ordem jurídica a decisão recorrida, decisão essa, reitera-se, que se pronunciara também sobre a idoneidade em concreto da fiança

A. Autoridade Tributária interpôs recurso dessa sentença pedindo se reconhecesse a sua inidoneidade em concreto mas o Tribunal "ad quem" - o TCAN - relativamente à inidoneidade da fiança- inidoneidade esta sustentada apenas em recurso pela recorrente AT não tomou conhecimento dela e sobre os fundamentos invocados de inidoneidade o TCAN afirma que esses fundamentos não podiam ser apreciados na sentença recorrida e consequentemente em sede de recurso, por tais fundamentos apenas serem apresentados em sede de recurso e não terem integrado o despacho reclamado, constituindo questões novas de que o Tribunal "ad quem" não podia conhecer não podendo delas igualmente conhecer o Tribunal "a quo" por não serem contextuais do despacho reclamado, nem haverem sido oportunamente invocadas

Do exposto flui com clareza meridiana que houve reclamação no mesmo processo executivo anterior ao despacho ora reclamado o qual foi objecto de sentença do TAF do Porto que decidiu não só constituir a fiança apresentada garantia abstractamente idónea nos termos do disposto no artigo 199/1 do CPPT como igualmente decidiu que a fiança apresentada era "in casu" idónea para efeitos de assegurar o pagamento da dívida em cobrança dessa forma impondo a suspensão do processo executivo em causa nos termos do preceituado no artigo 169/1 do CPPT

Mas se assim é não restam dúvidas de que o despacho de 31 12 2013 da Directora de Finanças Adjunta que indeferiu a fiança prestada por falta de idoneidade contende com o decidido no TAF do Porto, contende com caso julgado

Poder-se ia efectivamente objectar que o despacho reclamado que foi objecto daquela decisão apenas decidira da aptidão da fiança como meio de garantia equiparado em sede de execução fiscal aos outros meios expressamente nomeados no artigo 199 do CPPT e nada mais.

Mas o certo é que, como ficou provado e deixamos referido, o Tribunal apreciou não só essa aptidão ou idoneidade em abstracto como igualmente a ponderou e considerou adequada para assegurar os créditos exequendos

E este é um juízo concreto _

E a decisão tomada porque transitada em julgado obstaculiza e impede a AT de decidir em contrário nesse mesmo processo sem que alegue factos supervenientes

Sobre os efeitos da sentença prescreve o artigo 671 do CPC actual: "Transitada em julgado a sentença, a decisão sobre a relação material controvertida fica tendo força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados no artigo 497 e segs"

E o artigo 673 do mesmo diploma legal:

"A sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga…"

E o artigo 677 também do CPC "A decisão considera-se passada ou transitada em julgado logo que não seja susceptível de recurso ordinário ou de reclamação nos termos do artigos 668 e 669"

Efectivamente o caso julgado na dupla função de excepção e autoridade que desde logo lhe assinalou o Prof Alberto dos Reis in CPC anotado Vol III PP93 e segs Coimbra Editora 1950 tem consagração constitucional, vê a sua força consagrada no n.º 3 do artigo 282 da CRP como corolário decorrente do principio de um Estado de direito democrático consagrado no artigo 2º da CRP e dos princípios de confiança e segurança jurídica

Neste sentido o acórdão do Tribunal Constitucional nº15/2003 de 17 06

A figura do caso julgado é entendida pela doutrina como o conjunto de efeitos que produz uma sentença transitada em julgado sobre o objecto processual tanto positivos como é o caso da sua executoriedade e os efeitos prejudiciais como negativos consistentes na impossibilidade de tornar a interpor a mesma pretensão entre as mesmas partes ou os seus sucessores

Releva assim o caso julgado material que sendo o estado jurídico de uma questão sobre a qual recaiu uma decisão judicial transitada em julgado tem a eficácia de vincular o órgão jurisdicional noutro processo

Eficácia negativa ou excludente quando se repete a mesma questão

Nesse outro processo não se conhece o mérito por acolher a autoridade do caso julgado como excepção

Eficácia positiva ou prejudicial quando a tal questão não é objecto único desse outro processo mas forma parte dele, caso em que a sentença deve ter como ponto de partida e em nenhum caso contradizer o decidido na anterior sentença.

A força do caso julgado assenta no direito à tutela efectiva consagrado no artigo 20 da CRP que compreende o direito à execução da sentença nos seus precisos termos sob pena de tal tutela não ser exercida. A força do caso julgado é garantia do princípio da segurança jurídica

Considerando verificada a existência de caso julgado material a sentença recorrida fazendo apelo ao disposto no artigo 670 do CPC e à doutrina tendo como apoio o prof Alberto dos Reis in CPC anotado vol II p 93 e segs Coimbra Editora 1950 e os também ilustres processualistas Prof Lebre de Freitas in CPC anotado vol II 2ª ed pp 354 e o Prof Miguel Teixeira de Sousa in "O Objecto da Sentença e o Caso julgado Material" destaca a função negativa que tal excepção exerce ao impedir que a mesma causa seja novamente apreciada pelo Tribunal a par da função positiva que deriva da autoridade do caso julgado" impondo a primeira decisão como pressuposto da segunda decisão de mérito evitando eventual contradição decorrente de posterior decisão

E considerando que a autoridade do caso julgado não exige como quando funciona como excepção dilatória que se verifiquem os pressupostos referidos no artigo 498 do CPC ou seja que as acções em confronto seja idênticas quanto aos sujeitos pedido e causa de pedir encontrando-se verificados os pressuposto processuais relativos à sentença em cuja autoridade se escudou a sentença ora em recurso: sentença em matéria tributária, transitada em julgado que conheceu de mérito da reclamação ou seja sentença que decidiu anteriormente sobre a situação jurídica em causa a mª juiz julgou procedente a reclamação e anulou o despacho recorrido

Ora esta decisão não merece censura

Efectivamente a figura do caso julgado na sua dupla funcionalidade garante o principio da segurança jurídica e da tutela efectiva porquanto ocasiona a aplicação definitiva e irrevogável do direito a um determinado objecto processual sem que as partes ou a sociedade possam tornar a suscitar o mesmo litígio ou conflito

No caso dos autos a recorrente faz fincapé no facto de o objecto da decisão reclamada donde decorre o caso julgado não incluir a idoneidade em concreto da fiança mas apenas a sua idoneidade em abstracto daí que segundo a recorrente nada obstasse a que agora a AT decidisse sobre a sua concreta idoneidade o reclamação

Mas o certo que conhecendo embora "extra petitum" violando o principio "ne eat judex ultra patita partium" a sentença conheceu da idoneidade em concreto da fiança apresentada e essa sentença transitou na ordem jurídica

E como se diz no sumário do acórdão do STA de 1010 2012 in processo n-922/12 em que a sentença recorrida se escuda também e cuja doutrina face ao anteriormente exposto perfilhamos e que passamos a transcrever "Se o tribunal bem ou mal (o que aqui não cumpre apreciar) aferiu a idoneidade da fiança prestada em concreto e afirmou que essa garantia era idónea para o fim indeferimento da prestação de acto visado (suspensão da execução fiscal) sendo esse um dos motivos porque anulou a decisão de indeferimento da prestação da fiança o trânsito em julgado dessa sentença faz com que se tenha formado caso julgado a esse respeito

Nesse caso não pode a AT sob pena de nulidade (alínea h) do n.º 2 do artigo 133 do CPA praticar novo acto de indeferimento da prestação da garantia mediante aquela fiança com fundamento na sua inidoneidade a menos que invoque novos e diferentes motivos e qual a razão porque não foram inicialmente invocados

DECISÃO:

Por todo o exposto porque concordam "in totum" com a douta fundamentação de direito da sentença recorrida acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

([1]) Acórdão do STA n.º 0922/12 de 10.10.2012

([2]) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, vol. I, Lisboa, Áreas Editora, 2006, p. 892]

([3]) Entre outros, Acórdão do STJ de 15.06.2000, proferido no processo n.º 2724/00, disponível em www.dgsi.pt

([4]) Cfr. por todos, Ac. do STJ de 12.07.2011, processo 129/07.4.TBPST.S1.

([5]) Sic, Ac. do STA de 10.10.2012, dado no proc. n.º 0922/12, destaque nosso.

([6]) Cfr. Miguel Teixeira de Sousa, O Objecto da Sentença e o Caso Julgado Material, BMJ 325, p. 49 e ss.

Acórdão de 08 de Outubro de 2014.

Assunto:

IRS. Propriedade intelectual. Obra literária. Direitos de autor. Benefício fiscal.

Sumário:

I — O direito de autor coenvolve direitos exclusivos de carácter patrimonial (disposição, fruição, utilização, reprodução e apresentação ao público com percepção de remuneração) e direitos morais (reivindicação da paternidade e garantia da genuinidade e integridade).

II — Os rendimentos provenientes das obras literárias beneficiam da redução de 50 % para efeito de englobamento e incidência do IRS (art. 56º, correspondente ao actual art. 58º, do EBF). A finalidade deste benefício fiscal é a de incentivar a criação artística ou literária, por forma a melhorar o nível de desenvolvimento cultural do país, finalidade esta de relevo e de interesse público e que apenas pode ser realizado pelas obras reconhecidas como integrando a qualificação de obras literárias.

III — Em regra, porque não são criadas nem apreciadas como arte, não podem ter-se como obras literárias as participações, como comentador, entrevistador ou debatente, em programas de estações televisivas e de radiodifusão.

Processo n.º 957/13-30.
Recorrente: A……..
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1.A……..., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2001, no montante de € 1.164,77.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. O presente recurso jurisdicional vem interposto da decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação judicial apresentada pelo ora recorrente contra a liquidação de IRS do ano de 2001.

2. O recorrente, na impugnação judicial apresentada, contestou a legalidade da liquidação de IRS daquele ano, alegando, em síntese, que a Autoridade Tributária qualificou erradamente determinados rendimentos obtidos pelo recorrente no âmbito de um contrato de prestação de serviços celebrado com a B ……..–……., S.A (doravante B…….).

3. O recorrente considera que estes rendimentos provêm da sua propriedade intelectual, devendo, nessa medida, gozar do benefício fiscal constante do artigo 56º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF.

4. O tribunal *a quo* entendeu, todavia, inexistir propriedade intelectual para efeitos de aplicação da sobredita disposição, alegando que "*o impugnante emite opiniões, como resultado de ideias, não constituindo uma actividade de criação, cujo produto final seja algo até ali inexistente. As opiniões consubstanciam uma apreciação de carácter subjectivo, sobre os vários acontecimentos que ocorrem na sociedade nacional ou internacional, de cariz económico, político, social ou outros, mas não se configuram uma obra. E, também não são uma «obra», e no âmbito do artigo 56º do EBF, a redução a escrito dos comentários televisivos. As opiniões, os comentários expressos de forma oral ou reduzidos a escrito e publicados, não constituem obra protegida pelos direitos de autor, nem caem na previsão do artigo 56º do EBF*".

5. Ora, a sentença mostra-se desconforme às disposições legais aplicáveis.

6. Com efeito, a lei – nomeadamente o artigo 56º do EBF, artigos 1º e 2º do CDADC e artigo 42º da CRP – é bastante clara ao considerar totalmente irrelevante a forma de exteriorização da obra do autor: é, precisamente, a sua exteriorização, por qualquer modo, que a transforma de simples ideia em obra protegida.

7. Ora, como não se poderá deixar de concordar, a publicação num jornal de um artigo ou a verbalização num programa de televisão ou de rádio são formas diversas de exteriorizar a mesma obra.

8. No entanto, o legislador, e, especialmente, o fiscal, em momento algum quis aplicar regimes fiscais diferentes aos diversos modos de exteriorização de uma mesma obra, situação essa, aliás, que a acontecer consubstanciaria uma crassa violação do princípio constitucional da igualdade (artigo 13º da CRP) que também aqui se invoca.

9. Em suma, a criação do recorrente é uma manifestação particular da sua liberdade de expressão do pensamento, que consubstancia uma obra, protegida nos termos legais. Independentemente do modo como a mesma é exteriorizada, esta obra é objecto de protecção constitucional e, bem assim, por via

da tutela dos direitos de autor, estando, por conseguinte, abrangida pelos mesmos benefícios que são concedidos a todas as demais obras.

10. E, sendo assim, a decisão proferida pelo tribunal *a quo* efectuou uma errada interpretação das disposições legais aplicáveis, havendo, portanto, erro de julgamento quanto à apreciação da matéria de direito por violação das disposições acima citadas, devendo a sentença proferida ser revogada, com todas as demais consequências legais.

Termina pedindo o provimento do recurso e seja revogada a sentença recorrida, com todas as consequências legais.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Reitera-se o parecer emitido a fls. 160 e 161.

Conforme Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa "uma rubrica de jornal", mas também de "emissão televisiva", "onde são relatados e comentados, de um ponto de vista pessoal, notícias ou episódios relativos a uma determinada área", não são de considerar como arte mas como mera crónica jornalística, não assumindo dignidade bastante para gozar do pretendido benefício fiscal.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os seguintes factos (ora se rectificando o erro material constante da alínea A) relativamente ao montante de €164,77 e sendo que os factos constantes das alíneas A) a C) se consideraram relevantes para a decisão da excepção da caducidade do direito de acção e os restantes se consideraram relevantes para a decisão do mérito da impugnação):

A) Pelo registo dos CTT: RY323513222PT, foi endereçado a A…… a liquidação de IRS, relativa ao ano de 2001, n.º 2005 5004400454, com data limite de pagamento: 2006-01-30, no valor de € 1.164,77 – cfr. fls. 13;

B) Em 03/01/2006, foi entregue o registo dos CTT: RY323513222PT – cfr. fls. 152;

C) Em 03/05/2006, via fax, foram apresentados os presentes autos de impugnação - cfr. fls. 3.

D) O Impugnante, jornalista de profissão celebrou com a B..... - …….. S.A. um contrato de prestação de serviços, no âmbito do qual se obrigou a "*participar como comentador, entrevistador ou debatente, no programa designado «……..» ou noutros programas de informação da estação, acordados entre as partes*" – cfr. contrato de prestação de serviços de fls. 11 e 12;

E) As remunerações pagas ao Impugnante são devidas a título de direitos de autor – cfr. contrato de prestação de serviços de fls. 11 e 12;

F) O Impugnante colabora na qualidade de comentador ou debatente com a C…….. S.A. – cfr. artigo 8º da petição a fls. 4 e fls. 80 do processo administrativo apenso;

G) O Impugnante declarou, por referência ao IRS do exercício de 2001, a verba de 287.491,84 €, em rendimento bruto da categoria B, descriminada nos seguintes campos:

- € 28.680,88 no campo 403 (Outras prestações de serviços e outros rendimentos) do Anexo B;
- € 129.405,48 no campo 404 (Propriedade Intelectual) do Anexo B;
- € 129.405,48 no campo 501 (rendimentos de propriedade literária, artística e científica - art. 56º do EBF) do Anexo H – cfr. fls. 17 dos autos e fls. 71 a 76 do processo administrativo apenso;

H) O Director de Finanças Adjunto, por delegação da Direcção de Finanças de Lisboa, emitiu despacho segundo o qual, altera os elementos constantes da declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2001, do Impugnante: corrigiu os montantes declarados no Anexo B e Anexo H (campos 404 e 501) de 129.405,48 € para 85.480,12 € e o montante declarado no campo 403 do Anexo B para 116.531,60 € – cfr. despacho a fls. 109 e fundamentação de fls. 110 a 114 do processo administrativo apenso;

I) Da informação que fundamenta as correcções destaco o seguinte teor:

"*Depois de analisadas as declarações emitidas nos termos do art. 119º do CIRS e a actividade desenvolvida pelas diferentes entidades, verificou-se que o montante de 72 886,84 €, pago pela entidade com o NIPC……., B……. SA e 14 963,88 € pago pela C…….. SA, NIPC ……. não deveria ter ser declarado em propriedade intelectual, mas no campo 403, outras prestações de serviços e outros rendimentos.*

(...)

As participações como comentador, entrevistador ou debatente, consubstancia na expressão de uma opinião, ou uma posição assumida perante determinada realidade, podendo consistir em acontecimentos fácticos, sociais, políticos, jurídicos, económicos ou de qualquer género, sobre determinada posição assumida por terceiros, sobre certos acontecimentos, ou ainda sobre certo trabalho, ou obra literária, não podendo configurar uma «obra» com os contornos exigidos pelo CDADC e, face à referência que é feita no EBF e no CIRS, para direitos de autor e direitos conexos, na determinação do que se deve considerar como «propriedade intelectual», não podendo estes rendimentos auferidos ser considerados como referentes a direitos de autor, para efeitos fiscais (designadamente, no que respeita ao actual art. 56º do EBF).

Efectivamente a emissão, ainda que de forma exteriorizada, de uma opinião, tal como a manifestação de qualquer ideia, não constitui uma actividade de criação, fruto de labor intelectual de alguém, cujo produto final seja algo até então inexistente.

Pelo contrário, limita-se a uma apreciação, de carácter subjectivo, sobre a realidade existente, fáctica ou não.

Assim, se conclui que os rendimentos pagos pela B…… SA, NIPC ……. e C……..SA, NIPC……..., no âmbito da prestação de serviços, não deverão ser considerados rendimentos de propriedade intelectual, e enquadrados na previsão do art. 56º do EBF, pelo que deverão ser objecto de englobamento, para efeitos de tributação de em IRS, na totalidade e que para o efeito se elaborou um documento único de correcção..." – cfr. fls. 110 a 114 do processo administrativo apenso.

3.1. O recorrente deduziu impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRS reportada ao ano de 2001, operada pela AT por ter considerado não haver lugar, quanto a determinados rendimentos declarados, à aplicação do benefício fiscal a que se refere o art. 56º do EBF.

Para o recorrente, a correcção feita pela AT (no sentido de não considerar isentos de tributação 50% dos rendimentos pagos pela B…….–…….. S.A. e pela C……., S.A.) viola o disposto no dito art. 56º do EBF, dado que tais rendimentos provêm da propriedade intelectual.

3.2. A sentença recorrida, depois de apreciar – positivamente - a questão da tempestividade da impugnação, passou à apreciação do mérito desta e partindo da análise do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 3º do CIRS, no art. 56º do EBF e nos arts. 1º, 2º e 7º do Código de Direitos de Autor e de Direitos Conexos (CDADC) concluiu que, considerando que "só a «obra» definida como criação intelectual, original com carácter literário, artístico ou científico é que é abrangida pelo âmbito do citado artigo 56º do EBF", no caso dos autos, "As opiniões emitidas pelo impugnante consubstanciam uma apreciação de carácter subjectivo, sobre os vários acontecimentos que ocorrem na sociedade nacional ou internacional, de cariz económico, político, social ou outros, mas não se configuram numa «obra». E, também não são uma «obra», e no âmbito do artigo 56º do EBF, a redução a escrito dos comentários televisivos. As opiniões, os comentários expressos de forma oral ou reduzidos a escrito e publicados, não constituem «obra» protegida pelos direitos de autor, nem caem na previsão do artigo 56º do EBF."

3.3. Discordando, o recorrente sustenta que a sentença enferma de erro de julgamento por errada interpretação das disposições legais aplicáveis, pois que os arts. 56º do EBF, 1º e 2º do CDADC e 42º da CRP são claros a considerar totalmente irrelevante a forma de exteriorização da obra do autor, sendo, precisamente, a sua exteriorização, por qualquer modo, que a transforma de simples ideia em obra protegida e a publicação num jornal de um artigo ou a verbalização num programa de televisão ou de rádio são formas diversas de exteriorizar a mesma obra, sendo que o legislador fiscal em momento algum quis aplicar regimes fiscais diferentes aos diversos modos de exteriorização de uma mesma obra, situação essa, aliás, que a acontecer consubstanciaria uma crassa violação do princípio constitucional da igualdade (artigo 13º da CRP). Ou seja, a criação do recorrente é uma manifestação particular da sua liberdade de expressão do pensamento, que consubstancia uma obra, protegida nos termos legais, independentemente do modo como a mesma é exteriorizada, sendo ela objecto de protecção constitucional, por via da tutela dos direitos de autor e estando, por conseguinte, abrangida pelos mesmos benefícios que são concedidos a todas as demais obras.

A questão a decidir é, portanto, a se saber se os rendimentos aqui em causa (aqueles a que se reporta a correcção operada pela AT) podem ser considerados rendimentos da propriedade intelectual subsumíveis ao disposto no art. 56º (actual art. 58º) do EBF e, que, por via disso, para efeitos de tributação em IRS, sejam englobados apenas em 50% do seu valor.

Vejamos.

3.4. Refira-se, porém, antes desta apreciação de mérito, que tendo a impugnação judicial dado entrada em 3/5/2006, (fls. 3) estava a alçada dos tribunais tributários de 1ª instância fixada, então, em 935,25 Euros [a alçada de Euros 1.250,00 apenas se aplica a processos iniciados a partir de 1/1/2008 – cfr. n.º 4 do art. 280º do CPPT, n.º 2 do art. 6º do ETAF de 2002, n.º 1 do art. 24º da LOFTJ (Lei n.º 3/99, de 13/1, na redacção do DL n.º 303/2007, de 24/8), a que corresponde o art. 31º, n.º 1, na LOFTJ de 2008 (Lei n.º 52/2008, de 28/8), mas só se aplica a processos iniciados após a sua entrada em vigor, em 1/1/2008 (arts. 11º e 12º deste DL)], pelo que, assim sendo, atento o valor do processo (Euros 1.164,77) o presente recurso é admissível.

4. Quanto ao mais, releva o quadro legal seguinte:

4.1. **No n.º 1 do art. 3º do CIRS**, dispunha-se (redacção à data dos factos):

«*1 - Consideram-se rendimentos do trabalho independente:*

a) Os auferidos, por conta própria, no exercício de actividades de carácter científico, artístico ou técnico;

b) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

2 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, só se consideram de carácter científico, artístico ou técnico as actividades desenvolvidas no âmbito das profissões constantes de lista anexa ao Código.

3 - Para efeitos deste imposto, consideram-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos.

(...)»

Normativo este a que o DL n.º 198/2001, de 3/7, introduziu (na sequência da autorização legislativa constante do art. 17º da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12) nova redacção, passando, então, a dispor-se o seguinte:

«*1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:*

a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada na alínea anterior;

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

2 - Consideram-se ainda rendimentos desta categoria:

(...)

5 - Para efeitos deste imposto, consideram-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos.

6 – (...)».

4.2. N**o então art. 45º do EBF** (na redacção da Lei n.º 127-B/97, de 20/12) dispunha-se, sob a epígrafe «Propriedade intelectual» que:

«*1 - Os rendimentos provenientes da propriedade literária, artística e científica, considerando-se também como tal os rendimentos provenientes da alienação de obras de arte de exemplar único e os rendimentos provenientes de obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos por autores residentes em território português, desde que sejam o titular originário, serão considerados no englobamento para efeitos de IRS apenas por 50% do seu valor, líquido de outros benefícios.*

2 - Excluem-se do disposto no número anterior os rendimentos provenientes de obras escritas sem carácter literário, artístico ou científico, obras de arquitectura e obras publicitárias.»

Este artigo 45º foi posteriormente, na sequência da publicação do citado DL n.º 198/2001, de 3/7, renumerado para artigo 56º, mas continuando com a mesma redacção.

4.3. Por sua vez, **nos arts. 1º, 2º, 7º, 9º e 14º do Código de Direitos de Autor e de Direitos Conexos (CDADC)**, dispõe-se:

Artigo 1º - Definição

«*1 — Consideram-se obras as criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico, por qualquer modo exteriorizadas, que, como tais, são protegidas nos termos deste Código, incluindo-se nessa protecção os direitos dos respectivos autores.*

2 — As ideias, os processos, os sistemas, os métodos operacionais, os conceitos, os princípios ou as descobertas não são, por si só e enquanto tais, protegidos nos termos deste Código.

3 — Para os efeitos do disposto neste Código, a obra é independente da sua divulgação, publicação, utilização ou exploração.»

Artigo 2º - Obras originais

«*1 — As criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico, quaisquer que sejam o género, a forma de expressão, o mérito, o modo de comunicação e o objectivo, compreendem nomeadamente:*

a) Livros, folhetos, revistas, jornais e outros escritos;

b) Obras dramáticas e dramático-musicais e a sua encenação;

c) Conferências, lições, alocuções e sermões;

(...)»

Artigo 7º - Exclusão de protecção

«*1 — Não constituem objecto de protecção:*

a) As notícias do dia e os relatos de acontecimentos diversos com carácter de simples informações de qualquer modo divulgadas;

b) Os requerimentos, alegações, queixas e outros textos apresentados por escrito ou oralmente perante autoridades ou serviços públicos;

c) Os textos propostos e os discursos proferidos perante assembleias ou outros órgãos colegiais, políticos e administrativos, de âmbito nacional, regional ou local, ou em debates públicos sobre assuntos de interesse comum;

d) Os discursos políticos.

(...)»

Artigo 9º - Do conteúdo do direito de autor

«*1 - O direito de autor abrange direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal denominados direitos morais.*

2 - No exercício dos direitos de carácter patrimonial o autor tem o direito exclusivo de dispor da sua obra e de frui-la e utilizá-la, ou autorizar a sua fruição ou utilização por terceiros total ou parcialmente.

3 - Independentemente dos direitos patrimoniais, e mesmo depois da transmissão ou extinção destes, o autor goza de direitos morais sobre a sua obra, designadamente o direito de reivindicar a respectiva paternidade e assegurar a sua genuinidade e integridade».

Artigo 14º - Determinação da titularidade em casos excepcionais

«*1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 174º, a titularidade do direito de autor relativo a obra feita por encomenda ou por conta de outrem, quer em cumprimento de dever funcional quer de contrato de trabalho, determina-se de harmonia com o que tiver sido convencionado.*

2 - Na falta de convenção, presume-se que a titularidade do direito de autor relativo a obra feita por conta de outrem pertence ao seu criador intelectual».

5.1. Como decorre do disposto na alínea b) do n.º 1 do transcrito art. 3º do CIRS englobam-se na categoria B os rendimentos provenientes da propriedade intelectual, sendo que o n.º 3 dispunha então, inequivocamente, que, para efeitos de tributação em IRS, são rendimentos deste tipo os auferidos a título de direitos de autor e direitos conexos.

Ora, como salienta André Salgado de Matos([1]) - reportando-se, embora, à inicial redacção do art. 3º do CIRS - apesar de parecer que o legislador fiscal pretendeu abstrair de qualquer outra concepção de propriedade intelectual, construindo um conceito específico para efeitos tributários, «*a sua preocupação foi desnecessária pois já existe um conceito doutrinal amplo de propriedade intelectual que abrange, para além do direito de autor e direitos conexos, os direitos da propriedade industrial.*

O direito de autor abrange direitos de carácter patrimonial e os chamados direitos morais de autor. Para o direito fiscal, só interessam, obviamente, os primeiros. Trata-se de direitos de exclusivo sobre a disposição e fruição e disposição da sua obra, abrangendo a possibilidade de a sua fruição ou utilização serem autorizadas ou cedidas a terceiro (art. 10º DL 63/85, 14/3). O titular do direito de autor é, salvo disposição em contrário, o criador intelectual da obra literária ou artística (art. 12º DL 63/85, 14/3) que, contudo, pode aliená-lo, onerá-lo ou cedê-lo (art. 44º DL 63/85, 14/3). São os rendimentos decorrentes desses actos de disposição pelo titular originário que são tributados nesta categoria.

Os chamados direitos conexos com o direito de autor são os direitos dos intérpretes ou executantes, dos produtores de fonogramas e de videogramas e dos organismos de radiodifusão (art. 181º DL 63/85, 14/3), protegidos em termos menos intensos do que o direito de autor, que podem gerar rendimentos em situações similares às do direito de autor.»

5.2. A sentença, considerando, embora, que os rendimentos provenientes da propriedade intelectual são tributados em IRS apenas em 50% do seu valor (art, 56º do EBF), acaba por concluir que:

- Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual são os ligados a uma «obra» e só a «obra» definida como criação intelectual, original, com carácter literário, artístico ou científico é que é abrangida pelo âmbito deste art. 56º do EBF;

- No caso, os rendimentos questionados não podem ser enquadrados em tal conceito dado que não são provenientes de «uma obra»: as opiniões emitidas pelo impugnante consubstanciam uma apreciação de carácter subjectivo sobre os vários acontecimentos que ocorrem na sociedade nacional ou internacional, de cariz económico, político, social ou outros, mas não configuram uma «obra».

Nem igualmente se subsume a este conceito a redução a escrito dos comentários televisivos: as opiniões, os comentários expressos de forma oral ou reduzidos a escrito e publicados, não constituem «obra» protegida pelos direitos de autor, nem caem na previsão do dito art. 56º do EBF.

Vejamos.

5.3. No art. 42º da CRP estatui-se que é livre a criação intelectual, artística e científica e esta liberdade compreende o direito à invenção, produção e divulgação da obra científica, literária ou artística, incluindo a protecção legal dos direitos de autor.

Mas como salientam os Profs. Gomes Canotilho e Vital Moreira([2]) "*A Constituição, embora contenha numerosas remissões sobre «cultura», «direitos culturais», «política cultural», abstém-se de definir a «cultura». A cultura é um conceito aberto, irreconduzível a qualquer definição imposta por instâncias ou instituições políticas ou a qualquer caracterização tipológico-formal. Estamos perante uma criação cultural quando um acto, conduta ou o seu resultado possa ser reconhecido ou ser reconhecível como uma forma possível de criação humana. O ponto de partida para qualquer criação cultural - intelectual, artística ou científica - é sempre: (1) a dimensão de criatividade humana assente (2) na iniciativa humana capaz (3) de dar forma a diferentes meios de expressão e de compreensão da realidade humana e material. (...)*

Na criação cultural confere-se centralidade à liberdade de pensamento nas suas várias expressões (liberdade de expressão, comunicação e informação, liberdade de consciência, liberdade de profissão). Na liberdade de criação científica são dominantes os critérios de intersubjectividade da comunidade científica que apontam para uma pesquisa séria da investigação da verdade segundo procedimentos e métodos específicos, possibilitadores de aquisições científicas dotadas de valor objectivo, decisivamente excludentes de «imposturas científicas». (...)

O n.º 2, conjugado com o n.º 1, torna mais clara a densificação semântica do conceito de «criação intelectual, artística e científica». Ela abrange: (a) o processo de criação ou conformação; (b) a obra, concebida como objectivação da criação cultural; (c) a divulgação, o conhecimento e a comunicação do «produto», da criação cultural na qual se inclui, por ex., o «ensino cientifico», o «ensino das artes». Estas dimensões justificam a extensão da garantia constitucional, quer à actividade cultural em si («invenção e produção»), quer à irradiação do produto cultural («divulgação»)."

Por sua vez o n.º 1 do art. 1303º do CCivil estabelece que «os direitos de autor e a propriedade industrial estão sujeitos a legislação especial», sendo que o anterior Código de Direito de Autor (aprovado pelo DL n.º 46.980, de 27/4/1966) foi, posteriormente, revogado pelo DL n.º 63/85, de 14/3 que aprovou o actualmente vigente Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC) considerando protegidas (cfr. o seu art. 1º) as «criações intelectuais do domínio literário, cientifico e artístico», independentemente do modo de exteriorização, incluindo-se nessa protecção os direitos dos respectivos autores.

Ora, como, citando o Prof. Oliveira Ascensão,([3]) se exara no acórdão do STJ, de 29/11/2012, processo n.º 957/03.0TBCBR.C2.S1, *«... na ausência de um conteúdo positivo do direito intelectual a doutrina avalizada defende que o direito intelectual, designadamente o que se protege, não é um direito de utilização de bens mas - consiste essencialmente na resultante exclusão de terceiros das actividades relativas a bens intelectuais. É por isso um direito exclusivo e não um direito de propriedade*».

Além disso, como supra já se referiu, aceita-se que o direito do autor abrange direitos de carácter patrimonial (disposição, fruição, utilização, reprodução e apresentação ao público) e de natureza pessoal (os denominados direitos morais, no exercício dos quais o autor tem o direito exclusivo, semelhante ao do proprietário, à reivindicação da paternidade e garantia da genuidade e integridade) – cfr. os supra transcritos nºs. 1 e 2 do art. 9º do CDADC, sendo que, esta dupla abrangência ocorre «*quer se sigam as concepções monistas que caracterizam o direito de autor como unitário onde coexistem combinados interesses de diferente natureza mas que se aglutinam num só direito e que tomam como matriz o direito de propriedade (cf., neste sentido, Doutor Cunha Gonçalves — "Tratado de Direito Civil", IV, 27 ss; H. Hubmann — "Das Recht des Schopperischen Geites, cit. pelo Prof. Oliveira Ascensão, in "Direito Autoral", 317) quer se considere como um conjunto de direitos autónomos prevalecendo, em alguns casos, os direitos patrimoniais e noutros os pessoais ou, até, pessoalíssimos, independentes, mas complementares (cf. Dr. Luís Francisco Rebelo, in "Visita Guiada ao Mundo do Direito de Autor", 44). E ainda, na linha do Prof. Oliveira Ascensão (ob. cit. 331) e do Dr. Alberto de Sá e Mello ("O Direito Pessoal de Autor no Ordenamento Jurídico Português", 38, este embora com algumas reservas) a uma concepção pluralista que encontra "não apenas um direito pessoal ou moral ou um direito patrimonial com características que os conservam autónomos, como defendem os dualistas, mas um feixe de direitos pessoais e patrimoniais que se revelariam independentes e com características de comportamento distintas perante as várias vicissitudes sofridas pela situação jurídica a que respeita o direito de autor".*

No que respeita ao chamado direito moral, este «mais não é do que o reconhecimento do carácter eminentemente pessoal da criação literária e artística, com todas as consequências que daí derivam em relação à obra intelectual como reflexo do criador e resultado do seu labor criativo».([4])

O Dr. António Maria Pereira ([5]) sublinha que as «*criações do espírito humano*» se dividem, para efeitos jurídicos, «*em duas grandes categorias: as que têm, sobretudo, uma afectação industrial ou comercial — como é o caso das patentes, dos modelos industriais, das marcas, das tecnologias, etc. e as que são de natureza literária ou artística. As primeiras integram o domínio da propriedade industrial, as segundas são objecto do que se chama a propriedade literária ou artística ou, numa expressão mais moderna, o direito de autor.*»

E também ele, enunciando as várias condições para que se verifique a protecção da obra literária ou artística (originalidade, forma de expressão, mérito e destino da obra, conteúdo), conclui que este direito de propriedade literária e/ou artística se decompõe num certo número de direitos parcelares ou prerrogativas cujo exercício permite ao autor explorar a sua obra ou autorizar outras pessoas a fazê-lo, sendo costume considerar, a este respeito, os chamados direitos patrimoniais (que se corporizam na faculdade que assiste ao autor de receber uma remuneração como compensação pelo seu trabalho de criação intelectual, aqui se incluindo de tradução, de reprodução, de representação e execução pública, de radiodifusão (que engloba a televisão), de recitação pública e de adaptação) e o chamado direito moral (o direito de reivindicar a paternidade da obra, opondo-se a qualquer deformação, mutilação ou

outra modificação da mesma, ou ainda a qualquer atentado contra ela, prejudicial à sua honra ou à sua reputação).

Portanto, o direito de autor coenvolve direitos exclusivos de carácter patrimonial (disposição, fruição, utilização, reprodução e apresentação ao público com percepção de remuneração) e direitos morais (reivindicação da paternidade e garantia da genuinidade e integridade).

5.4. No plano tributário e com referência à questão de saber o que deve entender-se por rendimentos provenientes da propriedade intelectual, para efeitos do disposto no art. 45º do EBF (que correspondia ao actual art. 56º) o Dr. Nuno Sá Gomes, acentuando que, nos termos do n.º 3 do art. 3º do CIRS (na redacção original), «*a expressão "propriedade intelectual" corresponde a «direitos de autor e direitos conexos*...», também ressalva os direitos morais ou pessoais do autor e sustenta que «*…parece deverem ser considerados rendimentos sujeitos a tributação, pela categoria b) do Código do IRS, todas as outras receitas dos próprios autores, pessoas singulares, previstas no respectivo código, incluindo as receitas auferidas pela transmissão do direito de propriedade sobre o suporte da obra (...) E serão, igualmente, rendimentos a considerar na tributação, por trabalho independente, as quantias recebidas por efeito da transmissão cessão ou oneração dos direitos de autor — desde que auferidos pelos seus originários, titulares, que sejam pessoas singulares*». ([6])

E enunciando o problema de saber quais são os requisitos que devem revestir as obras literárias de arte plásticas ou visuais ou as obras literárias para sobre elas se constituírem direitos de autor, acaba por referir essencialmente a propriedade artística e as dificuldades quanto à classificação da obra de arte, sem se debruçar especificamente sobre o conceito da obra literária.

Por sua vez, o Prof. Rui Duarte Morais salienta ([7]) que serão subsumíveis à previsão da alínea c) do n.º 1 do art. 3º do CIRS «*os rendimentos resultantes da cedência de direitos de autor e direitos conexos, quando o cedente seja o titular originário (o autor). A estes direitos se pretende referir o legislador fiscal com a referência, porventura menos feliz, a "propriedade intelectual". Internacionalmente, é corrente o uso da expressão copyright para os designar.*

Classicamente, obras protegidas seriam criações do espírito humano nos domínios literário, artístico e científico. Hoje, avultam, em termos de importância económica, outras criações - cuja protecção se procura lograr dentro dos quadros do direito de autor -, em especial no domínio da informática (software) e, também, os chamados direitos conexos (direitos dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores fonográficos e videográficos e dos organismos de radiodifusão sonora ou visual).»

Não devendo, ainda, esquecer-se que também a inicial redacção do art. 56º do EBF arrancava da distinção entre obras literárias e não literárias, nestas últimas se incluindo as de arte e científicas, sendo certo, contudo, que, de acordo com o que se dispunha à data dos factos, também às obras não literárias seria aplicável o benefício em questão se os rendimentos auferidos fossem provenientes da "propriedade" dos mesmos.

5.5. Ora, retornando ao caso dos autos, tendo em conta as citadas disposições legais constantes do CIRS, do EBF e do CDADC afigura-se-nos legalmente correcta a interpretação feita na sentença recorrida, em cuja fundamentação se apela, aliás, também à jurisprudência deste STA, afirmada no acórdão de 28/11/2012, no processo n.º 0649/12, no sentido de que «*Em face das consabidas dificuldades de distinção entre obra de carácter literário e sem esse carácter, deve privilegiar-se um critério objectivo: serão consideradas como obras literárias as que, prima facie, se apresentem com tal (criadas e apreciadas como arte, como actividade e produção estética), privilegiando-se, pois, o valor facial da obra*» e de que, «*Em regra, porque não são criadas nem apreciadas como arte, não podem ter-se como obras literárias as crónicas publicadas num jornal, pelo que os rendimentos auferidos pela sua autoria não podem beneficiar da não sujeição parcial*» referida no art. 56º do EBF.

Ou seja, como refere a sentença, no caso aqui em questão não estamos perante uma actividade de criação, cujo produto final seja algo até ali inexistente: trata-se de "*opiniões que consubstanciam uma apreciação de carácter subjectivo, sobre os vários acontecimentos que ocorrem na sociedade nacional ou internacional, de cariz económico, político, social ou outros, mas não se configuram numa «obra»"*.

E nesta medida falecem, portanto, as Conclusões do recurso: é que, embora se admita que a criação intelectual pode revestir qualquer modalidade ou género literário, não pode, todavia, olvidar-se que a lei (fiscal) impõe, para aplicação do benefício previsto no dito art. 56º do EBF, que se trate de rendimentos provenientes da propriedade literária: segundo se refere no preâmbulo do DL n.º 215/89, de 1/7 (que aprova o EBF), pretendeu-se com este benefício fiscal incentivar a criação artística e literária, por forma, conforme se acentua no citado aresto do STA, a melhorar o nível de desenvolvimento cultural do país [e no mesmo sentido aponta, também, o acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 1057/96, de 16/10/1996, proferido no processo n.º 347/91 ([8])], finalidade esta de relevo e de interesse público e que apenas pode ser realizada pelas obras reconhecidas como integrando a qualificação de obras literárias.

E como neste último aresto se refere, a Constituição, garantindo a liberdade de criação intelectual, artística e científica e o direito à invenção, produção e divulgação das obras derivadas de tais domínios, aí se incluindo também a protecção dos direitos de autor, embora não imponha que tal protecção seja feita através de benefícios fiscais, também não exclui que passe por esta via a realização desse objectivo.

Sendo que, «*…relativamente ao âmbito de protecção dos direitos de autor, é manifesto que a diferença de tratamento que resulta do n.º 2 do artigo 45º do EBF não só não é arbitrária nem discriminatória como é materialmente justificada.*

De facto, a finalidade do benefício fiscal legalmente reconhecido é a de incentivar a criação artística ou literária, por forma a melhorar o nível de desenvolvimento cultural do país, finalidade esta de relevo e de interesse reconhecidamente público. Este objectivo, apenas as obras reconhecidas como integrando a qualificação de obras literárias, o podem realizar, pelo que se justifica que só os rendimentos resultantes destas obras possam beneficiar da redução de 50% para efeito de englobamento e incidência do IRS.

As obras não literárias — desde logo, todas as que estão excluídas da protecção legal do Código do Direito de Autor, como também as obras que não tenham prima facie a categoria de literárias —, não podem realizar a finalidade pretendida com o benefício fiscal em causa pelo que o diferente tratamento fiscal tem uma justificação racional bastante.

Tem, assim, de se concluir que não sendo o diferente tratamento legislativo dado às obras em causa nem arbitrário, nem puramente discriminatório, mas antes assente num fundamento racional bastante e derivado da natureza estruturalmente diferente das obras em questão, não existe qualquer violação do princípio da igualdade.»

E se, como acima já se anteviu, a distinção entre obra com carácter literário e obra sem carácter literário não é tarefa simples [nas palavras de António José Saraiva e Óscar Lopes «*Uma obra pode considerar-se literária na medida em que, além do pensamento lógico, discursivo, abstractamente conceptual, adequado a problemas científicos, filosóficos e, em geral, doutrinários, estimular também os impulsos mais afectivos e menos conscientes, os hábitos ou valores enraizados através do aprendizado, decisivamente formativo, da língua materna e de uma dada vida social*» ([9])], então, «*Em face das consabidas dificuldades de distinção entre obra de carácter literário e obra sem esse carácter, em ordem a aferir da aplicabilidade ou não do benefício previsto no art. 56º (hoje, 58º) do EBF deve privilegiar-se um critério objectivo: serão consideradas como obras literárias as que, prima facie, se apresentem como tal (criadas e apreciadas como arte, como actividade e produção estética, ou seja, que não sirvam outra finalidade, pelo menos de modo dominante, como será o caso do romance, poesia, peça de teatro, etc., tudo como salientou a Fazenda Pública), privilegiando-se, pois, o valor facial da obra*.» (cfr. acórdão citado).

No caso, não se questionando que as participações do recorrente como comentador, entrevistador ou debatente, nos indicados programas das estações em causa (B……..……–…….., S.A. e C……..., S.A.) se traduzam em manifestações da criatividade do seu autor, que nessas participações verte a sua mundividência dos acontecimentos do quotidiano, a sua forma pessoal de compreender os acontecimentos que o cercam, transmitindo ao leitor a sua visão de um determinado assunto ou facto do dia-a-dia, não se nos afigura que elas sejam criadas ou apreciadas como arte prosseguindo outras finalidades neste âmbito, para além de comentarem os acontecimentos do quotidiano, proporcionando aos expectadores uma visão crítica dos assuntos comentados ou debatidos.

E mesmo admitindo como possível que, em concreto, pudesse fazer-se a demonstração do carácter literário das intervenções em causa, o recorrido não logrou fazê-la, tarefa que, aliás, sempre lhe exigiria a alegação de factualidade que não foi invocada.

Assim, o critério proposto pela AT e também ora sufragado, não só se mostra conforme à letra e ao espírito da sindicada norma do EBF, como, porque assente em pressupostos objectivos, é o que permite maior segurança na aplicação da lei.

Daí que, neste contexto, porque não ficou demonstrado que as participações do recorrente como comentador, entrevistador ou debatente, nos indicados programas das estações em causa se traduzam em manifestações da criatividade do seu autor, possam qualificar-se como obras literárias para os efeitos previstos no art. 56º (hoje 58º) do EBF, se conclua que os rendimentos delas auferidos pelo seu autor não podem beneficiar da não incidência parcial prevista naquele artigo.

E se, como se acentua no supra mencionado acórdão do Tribunal Constitucional, apenas «*as obras reconhecidas como integrando a qualificação de obras literárias*» podem realizar o referido objectivo ligado à finalidade do benefício fiscal (o objectivo de incentivar a criação artística ou literária, por forma a melhorar o nível de desenvolvimento cultural do país) *«pelo que se justifica que só os rendimentos resultantes destas obras possam beneficiar da redução de 50% para efeito de englobamento e incidência do IRS*», então, as obras não literárias — «*desde logo, todas as que estão excluídas da protecção legal do Código do Direito de Autor, como também as obras que não tenham prima facie a categoria de literárias», não podem realizar a finalidade pretendida com o benefício fiscal em causa pelo que o diferente tratamento fiscal tem uma justificação racional bastante*» havendo de se concluir, assim, que «*não sendo o diferente tratamento legislativo dado às obras em causa nem arbitrário, nem puramente discriminatório, mas antes assente num fundamento racional bastante e derivado da natureza estruturalmente diferente das obras em questão, não existe qualquer violação do princípio da igualdade*.»

Em suma, considerando que não podem ser excluídos do englobamento, para efeitos de IRS, 50% dos ditos rendimentos auferidos pelo recorrido, a liquidação impugnada não enferma da ilegalidade que lhe vem imputada.

Devendo, consequentemente, confirmar-se a sentença recorrida que assim também decidiu e improcedendo, portanto, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014.— *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes — Dulce Neto.*

([1]) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) - Anotado, 1ª edição, 1999, anotação 3 ao art. 3º, p. 97.

([2]) Constituição da República Portuguesa Anotada, I Vol., 4ª edição revista., 2007, anotação I ao art. 42º, pp. 620/621.

([3]) Direitos intelectuais – Propriedade ou exclusivo, Themis, ano IX, n.º 15 (2008), pág. 138).

([4]) Cfr. o supra mencionado aresto do STJ, que, nesta parte, transcreve o acórdão do mesmo STJ, de 1/7/2008, Revista n.º 1920/08.

([5]) Propriedade literária e artística – Conceito e tipos legislativos, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 40, Vol. II, Maio/Agosto, 1980, pp. 485-501.

([6]) Benefícios fiscais aos rendimentos provenientes da propriedade artística e literária, Parecer de 31/10/1989, in CTF n.º 358, Abril-Junho de 1990, pp. 365/391.

([7]) Sobre o IRS, 2ª edição, Almedina, pp. 82/83.

([8]) In DR, 2ª série, n.º 272, de 23/11/1996, pp. 16.408 a 16.413.

([9]) História da Literatura Portuguesa, p. 7.

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Indemnização por prestação de garantia indevida. Oposição à execução. Execução de julgado.

Sumário:

No âmbito do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, o disposto nos arts. 171º do CPPT e 53º da LGT não obsta a que, embora o pedido de indemnização não tenha sido apreciado em sede do processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, o mesmo seja, ainda assim, passível de ser apreciado em sede de execução de julgado dessa mesma decisão.

Processo n.º 1016/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo TAF do Porto, na parte em que julgou procedente (ou seja, na parte referente ao pedido de indemnização) a reclamação interposta nos termos do art. 276º do CPPT, por A……, com os demais sinais dos autos, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos-1, de indeferimento do pedido de pagamento dos encargos com a prestação de garantia bancária.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. Julgou a douta sentença recorrida parcialmente procedente a reclamação de atos do Órgão de Execução Fiscal, interposta nos termos do artigo 276º do CPPT, no segmento referente ao pedido de indemnização formulado pelo Reclamante (aqui Recorrido) com vista a ser ressarcido dos encargos incorridos com a garantia bancária n.º 2080.001440.693, prestada para suspender os autos de execução

fiscal n.º 1821200401085581 e apensos, durante a pendência da oposição judicial que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto sob o n.º 1143/10.8BEPRT.

B. Ressalvado o devido respeito, com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a douta sentença sob recurso padece de erro na aplicação do direito, por violação do disposto nos artigos 53º da *LGT* e 171º do *CPPT*, atendendo às razões que se passa a desenvolver.

C. Assim, contrariamente ao sentenciado, perfilha pois a Fazenda Pública o entendimento, já defendido na sua contestação, de que não é de proceder a pretensão formulada na presente reclamação, porquanto o pedido de pagamento de indemnização pelos encargos incorridos com a garantia bancária prestada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1821200401085581 e apensos foi deduzido para além do prazo estatuído no artigo 171º do *CPPT*. Além disso, não foi peticionado no meio processual adequado.

D. Neste mesmo sentido se pronunciou o ilustre Representante do Ministério Público.

E. Da leitura conjugada do disposto nos artigos 53º da *LGT* e 171º do *CPPT* decorre que o pedido de indemnização em caso de garantia bancária indevidamente prestada deve ser formulado, em regra, na petição do meio procedimental ou processual em que se discute a legalidade da dívida relativamente à qual a garantia foi prestada.

F. Só na hipótese de no momento da apresentação da petição ainda não tiver sido prestada garantia, é que o pedido de indemnização deverá ser formulado no próprio processo em que se discute a legalidade da liquidação da dívida exequenda e no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (cfr. 2ª parte do n.º 2 do artigo 171º do *CPPT*), visto neste caso estamos perante um daquelas situações em que o fundamento do pedido de indemnização é superveniente em relação à apresentação da petição inicial (neste mesmo sentido vide o lustre Conselheiro Jorge Sousa, *in CPPT Anotado, Volume III, 2011*, a pags. 241 e 242).

G. Ora, *in casu* resulta evidente (e decorre da própria sentença sob recurso) que o Recorrido apresentou garantia bancária (13/01/2010) em momento posterior à dedução da oposição judicial n.º 1143/10.8BEPRT (07/12/2009).

H. De modo que, este deveria ter requerido autonomamente a indemnização pela prestação de garantia, naquele processo de oposição, nos 30 dias seguintes a 13/01/2010, já que o pedido se fundava em facto superveniente (ou seja, até 12/02/2010).

I. Todavia, na situação controvertida o Recorrente só veio solicitar junto do Órgão da Execução Fiscal a indemnização por garantia indevida muito tempo depois do decurso daquele prazo de 30 dias, mais concretamente, a 23/09/2013, após o trânsito em julgado da sentença proferida na oposição judicial que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto sob o n.º 1143/10.8BEPRT.

J. Pelo que, o mesmo é, assim, extemporâneo e não foi peticionado no meio processual adequado.

K. Em suma, ao decidir-se como se decidiu, sempre com o devido respeito pelo labor do Tribunal *a quo*, a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento, fazendo desacertada interpretação e aplicação dos sobreditos normativos legais.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências

Todavia, Vossas Excelências, Venerandos Conselheiros, farão a melhor JUSTIÇA!

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes:

«1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls.118 e seguintes, que julgou parcialmente procedente a reclamação apresentada ao abrigo do artigo 276º do CPPT, e determinou a anulação da decisão do senhor chefe de finanças proferida no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1821200401085581.

Invoca a Recorrente FP a violação do disposto nos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT. Entende a Recorrente que o pedido de indemnização é intempestivo, por ter sido apresentado para além do prazo previsto no artigo 171º do CPPT e não ter sido apresentado no meio processual adequado. Para a Recorrente o pedido devia ter sido apresentado no prazo de 30 dias após a prestação de garantia. Tendo esta sido prestada em 13/01/2010, a Recorrida tinha 30 dias a partir desta data para apresentar o seu pedido de indemnização.

Considera, assim, que a sentença recorrida padece de erro de julgamento e nessa medida deve ser revogada.

2. A questão que a Recorrente coloca consiste em saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento por ter anulado a decisão do órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida com base na sua intempestividade e inadequação do meio processual utilizado.

Na sentença recorrida deu-se como assente que a reclamação apresentada tem por objecto o despacho do senhor chefe de finanças, datado de 26/09/2013, com o seguinte teor:

"Em relação ao pedido de indemnização pelos encargos sofridos com a prestação de garantia, indefiro o solicitado, uma vez que conforme o artigo 171º do CPPT, que regulamenta o disposto no artigo 53º da LGT, o pedido deveria ter sido feito no próprio processo de oposição, ou seja, no processo onde foi questionada a legalidade da dívida exequenda".

Para julgar procedente a reclamação do acto do órgão de execução fiscal, o Mmo. juiz "a quo" considerou que o pedido de indemnização foi apresentado ao abrigo do disposto na parte final do no nº3 do artigo 53º da LGT, ou seja, autonomamente. E nessa medida considerou que se verificavam todos os pressupostos previstos no nº1 do artigo 53º da LGT, designadamente a apresentação no meio processual adequado, ou seja, na execução fiscal, por ter sido nesse processo que foi prestada a garantia. E que nesse caso não se aplicava o disposto no artigo 171º do CPPT.

Afigura-se-nos, contudo, que o assim decidido pelo Mmo. juiz "a quo" não é a melhor interpretação e aplicação dos normativos em causa nos autos.

Desde logo não se alcança como é que o pedido de indemnização podia ser apreciado em sede de processo de execução fiscal, tanto mais que já havia sido determinada a sua extinção em sede de oposição, ou no processo de oposição que já se encontrava findo e com sentença transitada em julgado.

Que a forma como foi apresentado o pedido de indemnização se mostra manifestamente incorrecta resulta do facto de a decisão recorrida acabar por não conhecer do mesmo e se mostrar inconsequente quanto à pretensão do recorrido, pois limitou-se a anular a decisão do órgão de execução fiscal (e da qual não resulta qualquer outra imposição para o órgão de execução fiscal ou para a administração tributária).

O pedido de indemnização podia ser efectivamente dirigido à Administração Tributária mas no âmbito da tramitação da execução espontânea do julgado da oposição, uma vez que tendo sido obtido vencimento na mesma, recai sobre a AT o dever de reconstituir a situação que existia previamente à instauração da execução fiscal, o que inclui a reparação pelos danos sofridos com a prestação da garantia. Todavia, daí não decorre que deva ser tramitado no processo de execução fiscal, que não tem por finalidade a execução do julgado. Nesse caso e perante a falta de execução espontânea do julgado o recorrido podia sim lançar mão da execução de julgado e tendo por objecto a decisão proferida no processo de oposição (como tem sido admitido pela jurisprudência recente do STA - cfr. neste sentido os acórdãos de 18/06/2014, proc 01062/14, 22/06/2011, proc 0216/11, de 13.04.2011, proc. n.º 01032/10, de 13/04/2011 (rec. n.º 01032/10); de 02/11/2011 (rec. n.º 0620/11); de 24/11/2010 (rec. n.º 1103/09); de 24/11/2010 (rec. n.º 029).

Do regime que resulta dos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT ressalta que em princípio o pedido de indemnização pela prestação indevida de garantia seja apresentado no processo em que se impugna a legalidade da dívida garantida e aquando da apresentação da petição (impugnação, recurso ou oposição). Mas caso nessa altura (da apresentação da petição) ainda não tenha sido prestada a garantia, o pedido deve ser formulado no prazo de 30 dias após essa prestação.

Todavia e tal como é igualmente previsto no artigo 53º da LGT, o pedido pode ser formulado autonomamente, mas neste caso seguramente que não é no processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, já que este se encontra findo. A mais recente jurisprudência do STA (em contrário da anterior jurisprudência deste tribunal - cfr. a este propósito os acórdãos de 20/09/2005, 12/12/2006 e 21/11/2007, processos nºs 01162/03, 0400/06 e 0633/07, respectivamente) tem vindo a admitir que pese embora o pedido de indemnização não tenha sido apreciado em sede do processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, o mesmo é passível de conhecimento em sede de execução de julgado dessa mesma decisão (e acrescentamos nós em acção de reconhecimento de direito).

Como se deixou exarado no acórdão de 24/11/2010 (proc n.º 01103/09):

«*Donde decorre que o artigo 171º do CPPT visou, tão só, regulamentar o modo de requer a indemnização no próprio procedimento ou processo tributário, nos termos previstos na 1ª parte do n.º 3 do artigo 53º da LGT, e não regulamentar o modo de a requer no meio processual autónomo ou independente previsto na 2ª parte do preceito.*

E, por isso, o facto de nada se dizer no CPPT sobre a formulação autónoma do pedido, expressamente autorizada pela LGT, não impede que ele seja feito em processo próprio, acessório ou principal, adequado para o efeito.

Aliás, a supremacia ou prevalência da LGT sobre o CPPT, não permite, sequer, sufragar uma interpretação do artigo 171º do CPPT no sentido de que ele quis afastar ou eliminar a possibilidade de a indemnização poder ser requerida através do meio processual autónomo referido naquela Lei, pois essa exclusão implicaria a inconstitucionalidade orgânica do preceito, tendo em conta que o sentido da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar o CPPT (concedida pela alínea c) do n.º 1 do art. 51º da Lei n.º 87-B/98, de 31.12) foi o de compatibilizar as normas do Código de Processo Tributário com as da Lei Geral Tributária e regulamentar as normas desta Lei que se mostrassem carecidas de regulamentação, e não proceder à sua revogação parcial ou total.

Torna-se, assim, evidente que a intenção do legislador foi a de que esta indemnização pudesse ser requerida e definida logo no procedimento ou processo tributário onde se discute a legalidade da

dívida garantida, sem prejuízo de a parte poder formular essa pretensão em processo autónomo, pois só esta leitura permite compatibilizar o direito expressamente consagrado no artigo 53º da LGT com a norma ínsita no artigo 171º do CPPT. (...)» - (cfr. igualmente neste sentido o acórdão do STA de 22/06/2011, proc 0216/l1 e arestos supra assinalados).

Ora, se o fundamento invocado pelo senhor chefe de finanças para indeferir o pedido não é a correcto, à luz da mais recente jurisprudência do S.T.A., certo é que a pretensão do reclamante e aqui recorrido de ver reconhecido o direito a ser indemnizado pelos encargos com a prestação de garantia formulada na reclamação que dirigiu ao tribunal não pode ser atendida, por o processo de execução fiscal não ser o meio processual idóneo para conhecer de tal pedido.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não pode ser mantida e deve ser revogada, por erro de julgamento, julgando-se improcedente a reclamação apresentada, com base em erro na forma de processo, e absolvendo-se a F.P. da instância, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 193º, n.º 1, 278º, n.º 1, e 608º, n.º 1, todos do actual Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do art. 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário. E nessa medida, ainda que com outra fundamentação, julgar-se procedente o recurso.»

1.5. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes, ora submetidos a alíneas:

a) O despacho reclamado tem o seguinte teor: "Em relação ao pedido de indemnização pelos encargos incorridos com a prestação de garantia bancária, indefiro o solicitado, uma vez que conforme dispõe o artigo 171 do código de procedimento e de processo tributário, que regulamenta o disposto no artigo 53 da lei geral tributaria, o pedido deveria ter sido feito no próprio processo de oposição, ou seja, no processo onde foi questionada a legalidade da dívida exequenda", teor de fls. 9.

b) O pedido de reembolso foi formulado pelo reclamante no PEF 1821200401085581, no dia 23/9/2013, teor de fls. 4 a 6, teor da informação de fls. 36, e da contestação de fls. 104/109.

c) O reclamante aceita o valor de € 1.451,67 a título indemnizatório mais o valor de 408,00 a título de reembolso de custas, no total de € 1.859,67, teor de fls. 3, da petição de reclamação.

d) O teor da garantia bancária que consta do documento de fls. 11.

e) O teor da sentença do processo n.º 1143/l0.8BEPRT que consta de fls. 13/16.

f) O teor da petição de reembolso formulado pelo reclamante e dos documentos que constam de fls. 17/31.

g) O teor da informação do OEF de fls. 36, matéria aceite ao abrigo do artigo 11 1/2_b, do CPPT.

3.1. O aqui recorrido A…….. pediu ao OEF (Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos-1) o pagamento dos encargos com a prestação de garantia bancária 2080.001440.693, emitida pela CGD em 13/1/2010, prestada para suspender o processo de execução n.º 1821200401085581 em face da oposição judicial que contra essa execução deduzira.

Por despacho de 26/9/2013, o OEF indeferiu aquele pedido, por considerar, no essencial, que «…conforme o artigo 171º do CPPT, que regulamenta o disposto no artigo 53º da LGT, o pedido deveria ter sido feito no próprio processo de oposição, ou seja, no processo onde foi questionada a legalidade da dívida exequenda».

O recorrido deduziu reclamação desse despacho (nos termos do art. 276º do CPPT).

Essa reclamação veio a ser julgada procedente, quanto ao aludido pedido de indemnização, pela sentença ora recorrida, com fundamento, em síntese, em que, tendo o pedido de indemnização sido apresentado ao abrigo do disposto na parte final do no n.º 3 do art. 53º da LGT, ou seja, autonomamente, então, nessa medida, verificam-se todos os pressupostos previstos no n.º 1 do art. 53º da LGT, designadamente, a apresentação no meio processual adequado (na execução fiscal, por ter sido nesse processo que foi prestada a garantia), não sendo, nesse caso, de aplicar o disposto no art. 171º do CPPT.

3.2. Do assim decidido discorda a recorrente Fazenda Pública, alegando, como se viu, que a sentença enferma de erro de julgamento de direito, por errada interpretação do disposto nos arts. 53º da LGT e 171º do CPPT, porquanto, por um lado, o pedido de pagamento de indemnização pelos encargos incorridos com a garantia bancária prestada no âmbito do processo de execução fiscal foi deduzido para além do prazo estatuído no dito art. 171º do CPPT e, por outro lado, não foi peticionado no meio processual adequado.

Para a Fazenda Pública, da conjugação do disposto nos arts. 53º da LGT e 171º do CPPT decorre que o pedido de indemnização em caso de garantia bancária indevidamente prestada deve ser formulado, em regra, na petição do meio procedimental ou processual em que se discute a legalidade da dívida relativamente à qual a garantia foi prestada e só na hipótese de no momento da apresentação da PI não ter ainda sido prestada garantia, é que o pedido de indemnização deverá ser formulado no próprio processo em que se discute a legalidade da liquidação da dívida exequenda e no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (cfr. 2ª parte do n.º 2 do art. 171º do CPPT), visto neste caso estamos perante

um daquelas situações em que o fundamento do pedido de indemnização é superveniente em relação à apresentação da petição inicial.

Porém, como no caso vertente o recorrido apresentou garantia bancária em 13/1/2010, em momento posterior, portanto, à dedução da oposição judicial (7/12/2009), então este deveria ter requerido autonomamente a indemnização pela prestação de garantia, naquele processo de oposição, nos 30 dias seguintes a 13/1/2010, já que o pedido se fundava em facto superveniente (ou seja, até 12/2/2010).

3.3. Saber se ocorreu a intempestividade do pedido e se, no caso de este ter sido deduzido em tempo, também o foi no meio processual adequado, são as questões a decidir.

Vejamos.

4.1. Sob a epígrafe «Garantia em caso de prestação indevida», o art. 53º da LGT dispõe:

«*1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.»

Daqui decorre que o devedor que, para suspender execução fiscal contra ele instaurada, preste garantia bancária ou equivalente, tem direito a ser indemnizado (total ou parcialmente, consoante tenha obtido vencimento total ou parcial em impugnação, recurso administrativo ou oposição à execução, que tenham por objecto a dívida garantida) pelos prejuízos resultantes da prestação daquela: caso se prove que ocorreu erro imputável aos serviços, tal indemnização será devida independentemente do período de tempo durante o qual a garantia se manteve (nº 2 do artigo); caso a anulação não tenha por fundamento erro imputável aos serviços, a indemnização só será devida se a garantia se tiver mantido por mais de 3 anos (nº 1 do mesmo artigo, na redacção do DL 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT e na redacção posterior à Lei n.º 32-B/2002, de 10/12, sendo que durante o período de vigência da redacção introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 5/6, este prazo esteve reduzido a 2 anos).

No n.º 3 do normativo refere-se que a indemnização pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente. Mas não se estabelece aqui nem o prazo limite para a dedução de tal pedido nem o meio processual a ser usado para a respectiva formulação.

Só no art. 171º do CPPT (entrado em vigor em 1/1/2000) se veio regulamentar o exercício de tal direito, ali se dispondo, sob a epígrafe «Indemnização em caso de garantia indevida», o seguinte:

«*1 - A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.*

2 - A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.»

Estabelece-se, pois, que o pedido de indemnização (por garantia indevidamente prestada) seja apresentado no processo em que esteja controvertida a legalidade da dívida em causa e, de acordo com o seu n.º 2, que o pedido seja solicitado na reclamação, impugnação ou recurso ou, em caso de o seu fundamento ser superveniente, no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

4.2. No caso, conforme decorre do Probatório, o recorrido (estando a ser executado, por reversão, na execução fiscal n.º 1821200401085581 do Serviço de Finanças de Matosinhos-1 e tendo, no seguimento de tal reversão, deduzido a respectiva oposição judicial) requereu a prestação de garantia para suspender a execução.

Prestada a garantia (garantia bancária emitida em 13/1/2010) e tendo sido julgada procedente a oposição (nº 1143/10.8 do TAF do Porto), por sentença proferida em 12/7/2013, transitada em 10/9/2013, o recorrido requereu, em 23/9/2013, ao Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos-1, o levantamento da garantia prestada e o pagamento de encargos ocorridos com a prestação daquela, pedido este que foi formulado no próprio processo de execução.

O OEF, por despacho de 26/9/2013, indeferiu o pedido por considerar que este deveria ter sido feito no próprio processo de oposição (processo onde foi questionada a legalidade da dívida exequenda) e, interposta reclamação (art. 276º do CPPT), a sentença recorrida julgou-a procedente, no entendimento de que, tratando-se de um pedido de indemnização que foi apresentado autonomamente (parte final do no n.º 3 do art. 53º da LGT), então verificam-se todos os pressupostos previstos no n.º 1 do mesmo art. 53º da LGT, designadamente, a apresentação no meio processual adequado (na execução fiscal, por ter sido nesse processo que foi prestada a garantia), não sendo, nesse caso, de aplicar o disposto no art. 171º do CPPT, «… *norma de processo, que se destina a regular o meio para a formulação da pretensão à indemnização, e que é o requerimento formulado "no processo em que seja controvertida*

a legalidade da dívida exequenda"» e dado que «*o reclamante formulou o pedido no processo de execução fiscal (…), onde corria a execução da dívida cuja legalidade da cobrança contestou através da oposição judicial, o meio próprio de se opor à cobrança executiva, como decorre dos artigos 203/1_a e 204 do CPPT, sendo obrigatória a sua apresentação no órgão da execução fiscal onde pender a execução, art. 207/1, e, "transitada em julgado a sentença que decidir a oposição e pagas as custas, se foram devidas, será o processo devolvido ao órgão da execução fiscal para ser apensado ao processo de execução fiscal" art. 213 do CPPT, pois é nesse processo de execução fiscal que a sentença da oposição procedente produz todos os seus efeitos jurídicos, sendo o principal a extinção da execução e a consequente extinção da garantia bancária prestada.*»

E mais se considera na sentença que «*Não podendo o CPPT contrariar a LGT, por aplicação do art. 2/a_b, da LGT, e sendo a execução fiscal processo de natureza judicial, art. 103/1 da LGT, tem de se aceitar que o pedido do reclamante possa ser, como foi formulado autonomamente, dentro do âmbito de previsão normativa do art. 53/1 da LGT"»*

Mas não é esse, a nosso ver, o entendimento que resulta da lei.

4.3. Não se questionando que, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 53º da LGT, o pedido de indemnização tanto pode ser formulado no procedimento ou processo tributário, como formulado «autonomamente», deve, contudo, compatibilizar-se ([1]) o aí disposto com o também disposto no art. 171º do CPPT (a indemnização é pedida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda e deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência).

Porém, no caso vertente, como bem salienta o MP, não se alcança, desde logo, como é que o pedido de indemnização podia ser apreciado em sede de processo de execução fiscal, tanto mais que já havia sido determinada a sua extinção em sede de oposição, ou em sede do processo de oposição que já se encontrava findo e com sentença transitada em julgado.

E que a forma como foi apresentado o pedido de indemnização se mostra manifestamente incorrecta resulta, igualmente, do facto de a decisão recorrida acabar por não conhecer desse pedido e se mostrar inconsequente quanto à pretensão do recorrido (a sentença limitou-se a anular a decisão do OEF, dela não resultando qualquer outra imposição para esse mesmo OEF ou para a AT).

De todo o modo, o pedido de indemnização podia ser efectivamente dirigido à AT, mas no âmbito da tramitação da execução espontânea do julgado da oposição (é que, tendo o recorrido/oponente logrado obter a procedência da oposição, recai sobre a Administração o dever de reconstituir a situação que existia previamente à instauração da execução fiscal, o que inclui a reparação pelos danos sofridos com a prestação da garantia). Mas, como igualmente salienta o MP, daí não decorre que o pedido deva ser tramitado no processo de execução fiscal, que não tem por finalidade a execução do julgado. Nesse caso e perante a falta de execução espontânea do julgado, o que o recorrido podia fazer era lançar mão da execução de julgado, tendo por objecto a decisão proferida no próprio processo de oposição à execução. ([2])

E que o processo de oposição à execução fiscal deve ter-se como incluído no âmbito da aplicação do disposto no art. 171º do CPPT, apesar de o modelo processual aí previsto para o exercício do direito à indemnização por garantia indevida parecer aplicar-se exclusivamente aos processos em que «seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» [o que em regra acontece com a impugnação do acto de liquidação, visto que, em regra, no processo de oposição à execução fiscal a legalidade da dívida exequenda apenas residualmente é admissível (sempre que se trate de legalidade em abstracto ou quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação» - cfr. als. a) e h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT)], já o acórdão deste STA, proferido em 2/11/2011, no proc. n.º 0620/11, o afirmou, considerando que as normas desse artigo (171º do CPPT) «*devem ser interpretadas extensivamente, de modo a incluir nele também a oposição à execução*.»

4.4. Neste contexto, conclui-se que do regime que resulta dos arts. 53º da LGT e 171º do CPPT ressalta que, em princípio, o pedido de indemnização pela prestação indevida de garantia deve ser apresentado no processo em que se impugna a legalidade da dívida garantida e aquando da apresentação da petição (impugnação, recurso ou oposição). Mas caso nessa altura (da apresentação da petição) ainda não tenha sido prestada a garantia, o pedido deve ser formulado no prazo de 30 dias após essa prestação.

Todavia, o pedido pode ser formulado autonomamente (nº 3 do art. 53º da LGT), sendo que, no caso vertente, seguramente que não é no processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, já que este se encontra findo.

De todo o modo, importa ainda atentar em que a mais recente jurisprudência do STA – contrariando a jurisprudência anterior - cfr. os acs. de 20/9/2005, 12/12/2006 e 21/11/2007, procs. nºs. 01162/03, 0400/06 e 0633/07, respectivamente) tem vindo a admitir que embora o pedido de indemnização não tenha sido apreciado em sede do processo onde se discutiu a legalidade da dívida garantida, é, ainda assim, passível de ser apreciado em sede de execução de julgado dessa mesma decisão.

Como se deixou exarado no acórdão de 24/11/2010, proferido no proc. n.º 01103/09:

«*Donde decorre que o artigo l71º do CPPT visou, tão só, regulamentar o modo de requer a indemnização no próprio procedimento ou processo tributário, nos termos previstos na 1ª parte do n.º 3 do artigo 53º da LGT, e não regulamentar o modo de a requer no meio processual autónomo ou independente previsto na 2ª parte do preceito.*

E, por isso, o facto de nada se dizer no CPPT sobre a formulação autónoma do pedido, expressamente autorizada pela LGT, não impede que ele seja feito em processo próprio, acessório ou principal, adequado para o efeito.

Aliás, a supremacia ou prevalência da LGT sobre o CPPT, não permite, sequer, sufragar uma interpretação do artigo 171º do CPPT no sentido de que ele quis afastar ou eliminar a possibilidade de a indemnização poder ser requerida através do meio processual autónomo referido naquela Lei, pois essa exclusão implicaria a inconstitucionalidade orgânica do preceito, tendo em conta que o sentido da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar o CPPT (concedida pela alínea c) do n.º 1 do art. 51º da Lei n.º 87 B/98, de 31.12) foi o de compatibilizar as normas do Código de Processo Tributário com as da Lei Geral Tributária e regulamentar as normas desta Lei que se mostrassem carecidas de regulamentação, e não proceder à sua revogação parcial ou total.

Torna-se, assim, evidente que a intenção do legislador foi a de que esta indemnização pudesse ser requerida e definida logo no procedimento ou processo tributário onde se discute a legalidade da dívida garantida, sem prejuízo de a parte poder formular essa pretensão em processo autónomo, pois só esta leitura permite compatibilizar o direito expressamente consagrado no artigo 53º da LGT com a norma ínsita no artigo 171º do CPPT. (...)». ([3])

4.5. Neste contexto é de concluir que, apesar de legalmente (à luz da interpretação acolhida na mais recente jurisprudência do STA) não poder aceitar-se o fundamento invocado pelo OEF para indeferir o pedido, também é certo que a pretensão do reclamante/recorrido de ver reconhecido o direito a ser indemnizado pelos encargos com a prestação de garantia formulada na reclamação que dirigiu ao tribunal não pode ser atendida, por o processo de execução fiscal não ser o meio processual idóneo para conhecer desse pedido.

Assim, embora com a presente fundamentação, algo diferente da fundamentação invocada pela fazenda Pública, o recurso terá que julgar-se procedente.

Ou seja, a sentença recorrida carece de ser revogada, por erro de julgamento, julgando-se improcedente a reclamação apresentada, com base em erro na forma de processo, e absolvendo-se a FP da instância, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 193º, n.º 1, 278º, n.º 1, e 608º, n.º 1, todos do (novo) CPC, ex vi alínea e) do art. 2º do CPPT.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e absolver da instância a recorrente Fazenda Pública, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 193º, n.º 1, 278º, n.º 1, e 608º, n.º 1, todos do (novo) CPC, ex vi alínea e) do art. 2º do CPPT.

Custas pelo recorrido, apenas em 1ª instância, dado que não contra-alegou no recurso.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia.*

([1]) Das dificuldades dessa compatibilização, mormente com referência ao entendimento aceite no ac. do STA, de 9/10/2002, no proc. n.º 9/02, in Apêndices DR, de 12/3/2004, pág. 2177 (onde se aceitou a possibilidade de o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida ser formulado em execução de julgado), dá nota o Cons. Jorge de Sousa (in «Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais", Áreas Editora, pág. 155 e ss.; cfr., também, o mesmo autor, in CPPT anotado, 6ª edição, Vol. III, Anotações 3 e 4 ao art. 171º, págs. 238 e ss.) ao referir, a propósito de tal entendimento, as dúvidas que podem suscitar-se e que se prendem com o facto de, face à supremacia da norma constante do art. 53º da LGT (cfr. o art. 1º desta Lei) e face, portanto, também à obrigatoriedade de se aceitar que a indemnização pode ser pedida em acção de responsabilidade civil extracontratual autónoma [nos termos gerais em que ela é admitida no contencioso administrativo] dever, então e consequentemente, concluir-se que o único alcance útil da exigência feita no n.º 1 do art. 171º do CPPT (que a indemnização seja requerida no processo em que é controvertida a legalidade da dívida exequenda) parece ser o de excluir a possibilidade de tal pedido ser formulado no único outro meio processual potencialmente adequado para o efeito, que será o de execução de julgados.

([2]) Cfr. neste sentido os acórdãos do STA, de 18/6/2014, proc. n.º 01062/14; de 22/6/2011, proc. n.º 0216/11; de 13/4/2011, proc. n.º 01032/10; de 13/4/2011, proc. n.º 01032/10; de 2/11/2011, proc. n.º 0620/11); de 24/11/2010, proc. n.º 1103/09; de 24/11/2010, proc. n.º 029.

([3]) No mesmo sentido, cfr., igualmente, o ac. do STA, de 22/6/2011, proc. n.º 0216/l1, bem como os restantes supra mencionados.

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxas de promoção autoliquidadas. Cobrança. Oposição.

Sumário:

I — O STA insistentemente tem vindo a considerar que a autoliquidação das taxas de promoção de vinho liquidadas pelo IVV não se encontra suspensa.

II — Tal consideração apenas é correcta para a **liquidação** *mas parece não o ser para a* **cobrança coerciva***, por força do que dispõe o actual artº 108º n.º 3 do TFUE e artº 3º do Regulamento CE n.º 659/1999 de 22/03/1999.*

III — Estando em causa taxas de promoção autoliquidadas e referentes de Outubro a Dezembro de 2009 não pode transmutar-se para o presente caso que é de OPOSIÇÃO a uma execução fiscal, a argumentação que tem sido desenvolvida para admitir a legalidade da autoliquidação de tais taxas importando esclarecer nos autos se foi instaurado pela Comissão o procedimento formal de investigação previsto no artº 108 n.º 2 do TFUE, e qual o seu estado, decidindo-se depois em conformidade com o direito, da procedência ou não do fundamento de oposição invocado.

Processo n.º 1700/13-30.
Recorrente: A……..., Lda.
Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 — RELATÓRIO

A……..., LDA., pessoa colectiva n.º ……, com sede em ……, concelho de Tondela, com os demais sinais nos autos, deduziu **oposição** à execução fiscal n.º 2704201001007130 contra si instaurada pela Fazenda Pública, por dívidas ao IVV, respeitantes a taxas de promoção devidas pelo armazenamento de vinho nos meses de Outubro a Dezembro de 2009.

Por sentença de 31 de Outubro de 2011, fls. 110 e segs. dos autos, o TAF de Viseu julgou a oposição improcedente.

Interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo veio a ser proferido acórdão em 15 de Maio de 2013, fls. 287 e segs. dos autos, que concedeu parcial provimento ao recurso, revogou parcialmente a sentença ordenando a baixa dos autos à primeira instância para ser proferida nova decisão, que conhecesse do segundo fundamento de oposição invocado (da inexistência da taxa em questão nas leis em vigor, decorrente da não autorização da cobrança da mesma taxa) após ampliação da base factual.

Por sentença de 17 de Junho de 2013, o TAF de Viseu julgou totalmente improcedente a oposição.

Reagiu a recorrente A……, LDA, interpondo o presente recurso cujas alegações integram as **seguintes conclusões**:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704201001007130, por considerar que a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos não se encontrava suspensa por decisão comunitária.

B. Na petição de oposição à execução foi invocado, entre outros, **o vício da inexistência da taxa de promoção nas leis em vigor, decorrente da não autorização de cobrança da mesma taxa** [3] (Faça-se desde logo notar que, tal como decidido por este STA em Acórdão proferido nos presentes autos «este fundamento de oposição é subsumível, em tese, à alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, na medida em que diz respeito à ilegalidade abstracta do tributo, ou seja, não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita.». - cf. pág. 10 do Ac. STA de 15.05.2013, preferido nos presentes autos.), uma vez que, enquanto não houver uma decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia, o Estado Português não podia executar as medidas por si projectadas, entre as quais a liquidação e cobrança da taxa de promoção em causa (o que equivale a dizer que a cobrança da taxa em promoção que vem executada nos autos não se encontrava autorizada/era inexistente nas leis em vigor no momento da liquidação).

C. É ilegal a cobrança coerciva de uma quantia proveniente de uma taxa inexistente ou cuja cobrança não se encontra autorizada.

D. No caso em análise - e noutros semelhantes a este -, o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária (como se encontra explicado nos artigos 25º a 60.º da petição de oposição que dá causa aos presentes autos, aqui reproduzidos).

E. Tal como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo na alínea G) dos factos provados, no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

F. O referido procedimento encontra-se ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos — cf. alíneas A), G) e I) dos factos provados e ponto 133 da decisão proferida pela Comissão, limitada ao período decorrido até 31 de Dezembro de 2006, junta como doc. n.º 2 pelo IVV.

G. Nos termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa - cf. artº 88.º, n.º 3, in fine, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) -, conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em questão financia.

H. Relativamente ao procedimento em causa, a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o artº 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários» — cf. considerando n.º 147 da decisão de Iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 1 com a contestação apresentada pelo IVV e dada integralmente por reproduzida pelo Tribunal a quo na alínea I) dos factos provados.

I. É manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento — a taxa de promoção — não podem ser postos em execução (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.

J. A norma comunitária que determina essa suspensão e que, com a cobrança e exigência coerciva desta taxa, se encontra a ser violada, constante do n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108 do TFUE), possui efeito directo, pelo que é invocável pela A…… perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

K. O IVV, ao solicitar a instauração de processo de execução fiscal, e a Administração Tributária, ao instaurá-lo, estão simultaneamente a violar uma norma de direito comunitário e a aplicar legislação (a legislação relativa à taxa de promoção) que à data da liquidação tem forçosamente de se considerar juridicamente inexistente (ou, pelo menos, como não estando a produzir efeitos, o que será equiparado à inexistência).

L. Atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos A), G), H) e I) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pelo IVV com a sua contestação (cf. docs. 1 e 2), o Tribunal a quo não podia considerar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação.

M. Encontrava-se pendente à data da liquidação, relativamente ao período da taxa de promoção em causa nos presentes autos, um procedimento de investigação à mesma taxa de promoção, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 2 do artigo 108 do TFUE) — cf. alíneas A), G) e I) dos factos provados;

N. Esse procedimento determina a proibição ou suspensão da execução da medida de auxílio e da taxa de promoção - cf. artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) e considerando 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, Junto aos autos como documento n.º 1 com a contestação apresentada pelo IVV e dada Integralmente por reproduzida pelo Tribunal a quo na alínea H) dos factos provados («147 - A Comissão recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88º do Tratado CE [...]»),

O. Semelhante proibição de execução, decorrente do procedimento de investigação que se encontrava em curso à data da liquidação aqui em causa - e que se encontra ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos -, determina que a cobrança da taxa que vem coercivamente exigida à A…….. neste processo se encontre, no momento da liquidação, não autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia sejam considerados, então, juridicamente inexistentes.

P. Ainda que já tivesse havido decisão final no referido procedimento relativamente ao período em causa nos presentes autos, o que é facto é que à data em que foi efectuada a liquidação e instaurada a presente execução, a cobrança da taxa aqui em causa encontrava-se suspensa por decisão comunitária.

Q. A apreciação feita pelo Tribunal a quo se revela errada e contrária (i) não apenas à matéria de facto que foi pelo próprio dada como **provada (o que redunda em manifesta nulidade da sentença**, nos termos da alínea c), do n.º 1 do art.º 668º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e do artigo 125.º do CPPT, que aqui expressamente se invoca); (ii) como contrária à Lei - inclusive, contrária à Lei Comunitária -, violando o disposto nos artigos 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e 88.º, n.º 3, do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE), pelo que deverá ser revogada em conformidade.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Contra-alegou o recorrido formulando as seguintes conclusões:

A) A ora Recorrente requereu ao Tribunal que declarasse extinto o processo de execução fiscal n.º 2704 2010 01007130, instaurado no serviço de finanças de Viseu para cobrança coerciva de € 47.015,08 devidos ao IVV alegando a não autorização de cobrança da taxa de promoção em crise.

B) A sentença recorrida indeferiu acertadamente aquela pretensão, considerando, quanto à taxa que o IVV pretende executar, que «a oposição tem que improceder por não se ter provado que a cobrança das dívidas exequendas esteja suspensa por decisão comunitária» — cfr. sentença recorrida (cit).

C) A instauração pela Recorrente da presente acção de oposição à execução, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não se encontrando, consequentemente, vedada ou suspensa a sua cobrança, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

D) Um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.

E) Além de incidir sobre uma parcela marginal da taxa de promoção em crise, o procedimento de investigação preliminar iniciado pela Comissão foi totalmente abandonado no que respeita ao período compreendido entre 2007 e 2011, na sequência das informações prestadas pelo Estado Português, não dando sequer origem a qualquer processo de investigação formal nessa matéria.

F) A Comissão, na carta enviada ao IVV e datada de 18 de Setembro de 2012 concluiu, de acordo com as informações prestadas pelo Estado Português, que todas as acções financiadas pela taxa de promoção no período compreendido entre 2007 e 2011 respeitam os limites de minimis previstos no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que não constituem auxílios de Estado e não estão sujeitos a notificação prévia à Comissão — cfr. carta da Comissão ao IVV de 18 de Setembro de 2012, junta como doc. n.º 2.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver extinto o processo de execução fiscal em que é executada, com as demais consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

Com as contra-alegações o recorrido juntou dois documentos.

Por requerimento de fls. 348 e segs. a recorrente peticionou que os documentos atrás referidos, não fossem admitidos.

Por requerimento de fls. 358 e segs. o recorrido peticionou que o requerimento de fls. 348 e segs. fosse desentranhado dos autos.

Por requerimento de fls. 375 e segs. o recorrente peticionou que fosse desentranhado o requerimento de fls. 358 e seguintes.

Por despachos de fls. 363 e 379, foram os requerimentos de desentranhamento dos referidos documentos, indeferidos.

O EMMP pronunciou-se emitindo parecer no sentido de ser julgado improcedente o recurso.

2 — FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade

A) A execução fiscal de que estes autos dependem, execução fiscal n.º 2704201001007130, foi instaurada em 2010-07-08, contra si instaurada pela Fazenda Pública, por dívidas ao IVV, respeitantes a taxas de promoção e juros de mora de outubro a dezembro de 2009, no montante global de € 47 015.08 (quarenta sete mil e quinze euros e oito cêntimos), cfr. informação de fls 53 não questionada pela Oponente, cabeçalho da petição inicial e docs. de fls. 46 a 49 uns e outros aqui dados por reproduzidos o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;

B) o montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes e ainda da certidão de divida constante de fls. 46 a 49:

C) A Oponente, A…….. SA, foi citada para a execução aludida em A), em 2010-07-09, vide 3º ponto da informação de, fls. 53 e doc. de fls. 52;

D) Em 2010-09-01 foi expedida, via postal, a petição inicial que deu origem aos presentes autos, cfr. fls. 4 e 45

E) Relativamente às liquidações originadoras da dívida exequenda a Oponente deduziu as Impugnações nºs 27/10 4B e 143/10.2B, vide arts 6º e 7º da petição inicial e consulta dos processos, via SITAF;

F) o alegado nos artigos 31º e segs. da petição inicial que deu origem aos presentes autos é também objeto da petição inicial das aludidas Impugnações, cfr. arts. 9º e segs. para a primeira e 12º e sgs. para a segunda consultáveis via sitaf;

G) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, encontrando-se o referido procedimento em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa, verificando-se apenas a apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, vide doc. n.º 1 apresentado pelo IVV;

H) Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

"Auxilio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88º do Tratado CE (2005/C92/06)" extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

"I. PROCESSO

(I) Na sequência de uma queixa …sobre a taxa "de promoção do vinho", cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado "IVV" assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

…

II. DESCRIÇÃO

…

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também

- aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

…

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal; quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

…

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

IV CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxilio;

- as medidas de auxilio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

…", idem anterior;

I) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia,

decisão:

…

- limitada até 31 de Dezembro de 2006 "data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data."

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 nº3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º nº3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

…", cfr. documentos nºs 2 e 3 juntos pelo IVV e constantes de fls. 84 a 100.

3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Viseu, totalmente improcedente a oposição por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

"I Relatório

A……., LDA., pessoa colectiva n.º ……..., com sede em ……..., concelho de Tondela, com os demais sinais nos autos, deduziu a presente oposição à execução fiscal n.º 2704201001007130 contra si instaurada pela Fazenda Pública, por dívidas ao IVV, respeitantes a taxas de promoção e juros de mora de outubro a dezembro de 2009.

Depois da tramitação tida por legal e necessária foi proferida, em 2011-10-31, fls. 110 e segs. do processo físico, sentença que julgou a presente oposição improcedente.

Interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo veio a ser proferido acórdão em 2013-05-15, fls. 287 e segs. do processo físico, que concedeu parcial provimento ao recurso, revogou parcialmente a sentença mantendo-se a improcedência da oposição na parte respeitante à alegada "inconstitucionalidade orgânica e material das normas do CPPT que determina a prática de funções jurisdicionais pelo Serviço de Finanças, em especial o n.º 1 do artigo 188º do Código de Procedimento e de processo tributário".

O parcial provimento ocorreu quanto ao fundamento: "a cobrança de uma taxa não autorizada/inexistente, nas leis em vigor", uma taxa cuja cobrança, no dizer da Oponente, se encontra suspensa por decisão comunitária," ordenando o Colendo Tribunal "a baixa dos autos a esta instância para ser proferida nova decisão, após ampliação da base factual."

Assim, dando cumprimento ao decidido, visto que dos autos constam elementos suficientes para se fazer a ampliação da base factual impõe-se preferir nova decisão.

II Fundamentação

II I Factos provados

(…)

II III Os factos e o Direito

Como já supra se referiu no relatório o que agora cumpre apreciar e decidir face ao decidido no Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, cfr. fls. 287 e sgs "resume-se a apreciar e decidir sobre se estamos perante cobrança de uma taxa não autorizada/inexistente, nas leis em vigor", uma taxa cuja cobrança, no dizer da Oponente, "se encontra suspensa por decisão comunitária".

o conhecimento que se vai realizar é facilitado pelo facto de, em sede de outras impugnações o termos já realizado e, não vendo razões para o alterar, aqui o seguimos "ipsis verbis", Estou a pensar, entre outras, na Impugnação 380/09.2B.

"A questão, fundamental nestes autos, veja-se que a Impugnante dedica cinco dos seis capítulos da petição inicial (o último capítulo da PI relativo à ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa formulado pela Impugnante), é da natureza à taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de Maio, mormente a sua compatibilidade com o direito comunitário, sendo que todas as questões levantadas pela impugnante dependem da resposta dada a essa questão.

Alega a impugnante que a taxa por si autoliquidada constitui um auxilio de Estado, contrapondo o IVV que a própria Comissão Europeia defende, em larga medida, exactamente o contrário.

Refere o IVV que para a A……. tudo se baseia numa pretensa violação do Direito Comunitário que, pelo facto de existir uma taxa sobre determinados operadores económicos se transmuta supostamente num auxílio de Estado ilegal e contrário ao Tratado que institui a Comunidade Europeia (adiante designado «Tratado CE»).

A taxa de promoção incide sobre os «vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados», sendo devida pelo agente económico (e, em certos casos, pelo produtor ao IVV — cf. artº 1.º n.º1, e artº 3º do DL n.º 119/97.

A taxa de promoção constitui, conforme decorre do n.º 1 do artº 1º do D.L. n.º 119/97, a «contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto do Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector».

De acordo com o n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 209/2006 de 27 de Outubro, o IVV coordena e controla a organização institucional do sector vitivinícola, ao mesmo tempo que audita o sistema de certificação de qualidade e acompanha a política comunitária (eg. preparando as regras para a sua aplicação), bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas.

E são estas as suas funções desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de Abril, Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril e Decreto-Lei n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro.

Efectivamente, ao IVV são incumbidas competências relativas à coordenação da actividade vitivinícola nacional e respectiva regulamentação técnica, à definição e acompanhamento das regras da Organização Comum do Mercado Vitivinícola (OCM), ao acompanhamento junto das instâncias comunitárias dos processos relativos ao sector vitivinícola, à promoção das medidas de organização institucional do sector vitivinícola e à definição dos princípios regras e regulamentação técnica a que deve obedecer o sector vitivinícola.

As normas gerais sobre os auxílios de Estado constam dos artigos 87.º a 89.º do Tratado de Roma e aplicam-se «à produção e ao comércio dos produtos do sector vitivinícola por força do artº 71.º do Regulamento (CE) n.º 1493/99 do Conselho, que estabelece a organização comum de mercado destes produtos.», cfr. considerando n.º 55 do documento mencionado na alínea G) (para o caso dos autos é a alínea H) dos factos provados e, bem assim, sobre a aplicação deste regime, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS; Auxílios de Estado, e Fiscalidade Almedina, pág. 143 e ss.

Ora, nos termos do n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma, os auxílios estatais são, salvo determinadas excepções, proibidos na ordem jurídica comunitária.

Auxílios estatais são aqueles «concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.», cfr. n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma.

No contexto de uma livre concorrência no mercado interno e, nomeadamente, da abertura dos serviços públicos à concorrência, os Estados-Membros intervêm por vezes através de recursos públicos para promover determinadas actividades económicas ou proteger indústrias nacionais. Ao favorecerem determinadas empresas em relação aos seus concorrentes estes auxílios estatais podem falsear a concorrência.

Os auxílios estatais são proibidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. No entanto, algumas excepções autorizam os auxílios, justificados por objectivos de interesse comum, por exemplo, para os serviços de interesse económico geral desde que estes não falseiem a concorrência num sentido contrário ao interesse comum. O controlo dos auxilios, estatais exercido pela Comissão Europeia consiste assim em avaliar o equilíbrio entre os efeitos positivos e negativos dos auxílios.

A Política de Concorrência é um factor crucial para a criação de condições de crescimento económico e prosperidade, uma vez que influencia as decisões de investimento, aquisições empresariais políticas tarifárias e de desempenho económico. Por outro lado, ajuda a promover uma melhor afectação dos recursos e reforçar a competitividade da indústria europeia, para o beneficio dos cidadãos.

Em matéria de Política de Concorrência Auxílios de Estado, o artigo 87º do Tratado da União Europeia refere que são proibidos de uma forma geral, auxílios estatais que, falseiem ou ameacem falsear a concorrência. Esta proibição não é absoluta uma vez que existem situações para as quais os Auxílios de Estado são compatíveis com o Mercado Comum, enumeradas nos n.ºs 2 e 3 desse artigo. Compete à Comissão Europeia a função de controlar os auxílios estatais, de acordo com o artigo 88º do Tratado, e os Estados-Membros têm o dever, obrigação de notificação, de informar a Comissão da concessão dos Auxílios de Estado, ainda durante a fase de projecto.

Neste contexto, as regras em matéria de Auxílios de Estado visam garantir o bom funcionamento do mercado da EU, de modo a que a concorrência não seja distorcida, contribuindo, assim, para o bem-estar dos consumidores e para a competitividade da economia europeia.

O Mercado Comum assenta no princípio da livre concorrência entre as empresas da União Europeia. A corroborar este princípio, o artigo 87º do Tratado da União Europeia estabelece que são incompatíveis com o Mercado Comum os auxílios, concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, que confiram uma vantagem económica aos beneficiários, a qual deve ser concedida

selectivamente, e a medida de auxílio deve ameaçar falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Só são incompatíveis com o mercado comum os Auxílios de Estado que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros e falseiem ou ameacem falsear a concorrência.

O regime comunitário de auxílios estatais assenta num sistema de autorização prévia, nos termos do qual a Comissão Europeia determina se uma medida de auxílio que o Estado-Membro pretenda conceder pode beneficiar das derrogações previstas nos nºs 2 e 3 do artigo 87º do Tratado da União Europeia (Ver Regras processuais e procedimentos).

Com a preocupação de simplificação administrativa, a Comissão veio a considerar que existem auxílios de reduzido valor, não susceptíveis de afectar de forma significativa o comércio e a concorrência entre Estados-Membros, não devendo como tal ser abrangidos pelo n.º 1 do artº 87 do Tratado da União Europeia. Adoptou então uma regra dita de minimis, que foi pela primeira vez definida no contexto da política relativa aos auxílios estatais às pequenas e médias empresas (Regra de minimis).

O IVV, em sua defesa, alega que o seu financiamento é garantido, em larga medida, pela taxa de promoção. Isto mesmo foi confirmado pela Comissão Europeia na sua decisão de início do procedimento de investigação em curso, ao registar, por um lado, que «[a]s receitas desta taxa dita de promoção do vinho correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV» e, por outro, que «o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxilio estatal» (cfr. resumo da Decisão da Comissão, página 12, parágrafo 144). Admite-se que o nome não seja o mais adequado à natureza da taxa, mas tal deve-se ao Legislador e não ao IVV.

Cfr. Decisão da Comissão C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho, publicada no JOUE C 92, de 16.04.2005, a que se dará particular atenção no capitulo 0 infra (cfr. doc. n.º 2, que ora se junta e se dá por reproduzido para todos a efeitos legais).

Sucede que, in casu, tudo não podia ser mais cristalino: os agentes económicos quase sempre empresas produtoras, quando vendem a granel para retalhistas ou consumidores, dentro ou fora do território nacional, ou quando pedem ao IVV os selos necessários (quando o vinho é engarrafado ou embalado), devem autoliquidar um determinado valor por cada litro do produto vínico.

Tratando-se de vinhos, espumantes e espumosos, aguardentes e bagaceiras esse valor é de € 0,0135 por litro.

Tratando-se de vinagres de vinho, esse valor é de € 0,0067 ou € 0,0042 consoante o seu fim.

Com efeito, toda a posição da Impugnante se fixa na hipotética violação do Direito Comunitário, sustentando-se, para tal, em dois documentos: i) um documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE

— C 92/12, de 16.4.2005, onde podemos ler:

"Auxilio Estatal - Portugal

Auxilio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE (2005/C 92/06)"

e ii) num parecer de dois jurisconsultos portugueses.

Com base no parecer junto aos autos pela impugnante dos jurisconsultos Dr. António da Gama Lobo Xavier e Dr. Paulo de Castro Rangel datado de Agosto de 2005, alega a impugnante que o conceito de auxílio estatal tem sido interpretado de forma muito lata pelo TJCE abrangendo todas aquelas intervenções que «sob formas diversas, contribuam para reduzir os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, sem constituírem subsídios no sentido rigoroso da expressão, são da mesma natureza e produzem efeitos idênticos» cfr. Parecer Jurídico, pág. 28 e ss. e Acórdão TJCE de 23.02.1961, proferido no processo n.º 30/59.

Esquece-se a Impugnante que por muito latas que sejam as Interpretações feitas pelos Tribunais das normas, as mesmas devem conter-se nos limites impostos pelo próprio legislador.

Assim, nesta questão, dando razão ao IVV, é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G (para o caso dos autos é a alínea H). dos factos provados refere que "o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxilio estatal" (sublinhado nosso), conclusão 144.

Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a comissão europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F dos factos provados.

Pelo que, afigura-se-nos desde já, que a presente Impugnação não pode proceder.

Pois, não estando em causa, um auxilio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente, notificada à Comissão Europeia, nos termos do nº2 do art. 88.º do Tratado CE.

Afastando-se assim o argumento da falta de observância da referida norma.

Nesta medida, é improcedente o pedido da impugnante ao requerer — sem qualquer base legal — o reembolso de uma quantia que autoliquidou em estrita obediência ao quadro normativo vigente à data.

Através da Decisão da Comissão em apreço (parágrafos 144 e 145), aquela Instituição concluiu que:

(iv) «o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal» Mesmo quanto às restantes actividades, nas quais o IVV actua no mercado como uma qualquer empresa prestadora de serviços, entendeu a Comissão que «não existe vantagem económica para o IVV que decorra da sua posição de mercado» (parágrafo 70 da Decisão);

(v) «o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vitivinícolas não constitui um auxílio»;

(vi) «as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».

Daqui concluímos duas coisas: i) o processo em curso, que tem por objecto a taxa de promoção, tem um âmbito muito reduzido, sendo que a Comissão não apresenta hoje dúvidas nem obstáculos face aos aspectos essenciais da existência da referida taxa; e ii) as poucas medidas que estão ainda a ser objecto de investigação pela Comissão no processo em curso nada têm que ver com as questões de fundo que nos ocupam nos presentes autos.

Logo, a instauração pela Impugnante da presente acção de impugnação judicial, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

No respeitante ao regime de financiamento das medidas em epígrafe, a Comissão considera, nos parágrafos 135 e 136 da Decisão, que não dispõe de informações suficientes para concluir que o vinho e os produtos vínicos provenientes dos outros Estados-membros beneficiam «do mesmo modo e na mesmo medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da taxa» e que, em consequência, o mesmo regime não procede a qualquer discriminação entre os produtos nacionais e os importados em conformidade com o artigo 90º do Tratado CE.

No entanto, a própria Comissão considera, no parágrafo 143 da Decisão em causa que não se afigura (…) existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação no âmbito das campanhas de promoção e publicidade desenvolvidas fora do território português e financiadas com uma parte das receitas da taxa parafiscal».

Como bem o refere o IVV, uma vez que as mesmas acções de promoção e publicidade (tanto as financiadas por apoios concedidos antes de 1 de Janeiro de 2002 como as financiadas após aquela data) são consideradas compatíveis com o artigo 87º do Tratado CE (cfr. parágrafos 108 e 114 da Decisão, acima citados), conclui-se que o financiamento das mesmas acções pelo produto da taxa de promoção que incide sobre os produtos vitivinícolas produzidos em Portugal não é posto em causa pela Decisão da Comissão que deu início ao processo em curso.

Assim, as dúvidas da Comissão relativamente à taxa de promoção enquanto mecanismo de financiamento dos auxílios às acções de promoção e de publicidade do vinho limitam-se à parte do produto do taxa de promoção pago pelos produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-membros e as vantagens que estes retiram das acções de promoção e publicidade acima mencionadas na medida em que estas acções sejam financiadas pelas receitas da taxa.

Aqui chegados, importa concluir que, no processo de investigação em curso, a Comissão apenas manifesta dúvidas quanto à compatibilidade com o mercado comum dos seguintes aspectos específicos da taxa de promoção (cfr. parágrafos 1 e 2 do resumo da Decisão, página 13, e parágrafo 146 da Decisão):

(i) saber se as campanhas de publicidade do vinho português que decorrem no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros, apesar de mencionarem a origem dos vinhos, se limitam a transmitir informações sobre as características objectivas dos produtos em causa ou se contêm alegações subjectivas sobre a qualidade dos produtos, baseadas simplesmente na sua origem;

(ii) saber se os produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-Membros, que estão sujeitos ao pagamento da taxa, beneficiam do mesmo modo e na mesma medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da referida taxa e, como tal, se o método de financiamento dos apoios à promoção e à formação discrimina ou não os produtos nacionais face aos produtos importados.

A irrelevância da Decisão da Comissão para os presentes autos:

As questões relativas à taxa de promoção que estão a ser objecto de investigação pela Comissão são totalmente estranhas à matéria de facto que nos ocupa nos presentes autos.

Quanto aos vinhos produzidos em Portugal, ainda que comercializados fora do nosso país, a Comissão foi muito clara ao considerar que «não se afigura (...) existir discriminação entre os produtos

nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação» (cfr. parágrafo 143 da Decisão (cit.)).

Não se coloca assim, a propósito da actividade desenvolvida em geral pela Impugnante e nos presentes autos em concreto, qualquer problema de Direito Comunitário derivado da taxa de promoção a que se encontra sujeita por lei.

Resta assim conclui que o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão e que se encontra em curso é totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da impugnante.

Refere a Impugnante que:

É indubitável, portanto, que o Estado Português se encontra proibido de executar o auxílio até decisão final da Comissão e, bem assim, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos.

Ademais, o Estado Português está proibido de executar não só o auxílio, mas também, e necessariamente, o seu modo de financiamento, a cobrança da taxa de promoção.

Ora, com o devido respeito, não podemos concordar com o posição assumida pelo Impugnante, pois da decisão da Comissão vinda de analisar, em lado nenhum é mencionado a proibição do Estado Português em executar o auxílio, aliás, a própria decisão refere não tratar-se de um auxílio estatal o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV. Como se pode ler das conclusões 145 e 147, o efeito suspensivo do n.º 3 do art. 88º Tratado CE, reporta-se apenas aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão. Ou seja, a dúvida da Comissão prende-se com e financiamento dos auxílios visados nesta decisão, logo, não é sobre a totalidade dos auxílios que a Comissão tem dúvidas. Não existindo dúvidas da Comissão, não há procedimento de investigação e logo em relação a essas medidas não tem aplicação o efeito suspensivo previsto no n.º 3 do art. 88º do Tratado de Roma (ou como diz a Impugnante, a proibição de execução).

A entender-se de outra forma, ficaria totalmente desprovido de sentido o facto da Comissão ter-se dado ao Trabalho de separar os auxílios estatais dos não auxílios estatais e depois dentro dos primeiros ter referido que as dúvidas são apenas para alguns, como resulta do parágrafo 145, onde é mencionado que o processo previsto no n.º 2 do artº 88º do Tratado CE é relativo a determinados auxílios e apenas nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento desses auxílios.

O que se vem dizendo, apenas na parte da separação de auxílios estatais e não estatais é, contrariado pela decisão referida em H)) (para o caso dos autos é a alínea I) pois no demais por ele, não é contrariado. E mesmo na diferente qualificação, a decisão qualifica os auxílios à promoção de vinho como ‘‘estatais compatíveis com o mercado interno...”. Na verdade as limitações da referida decisão tornam-na na sua essência irrelevante para a situação em discussão nos presentes autos. Por esta razão é que em detalhe tratamos com mais profundidade a decisão proferida em G) (para o caso dos autos é a alínea H).

Do exposto não restam dúvidas que a presente impugnação tem que ser julgada totalmente improcedente, por não provada...”

Transmutando o que se veio de referir para os presentes autos impõe-se concluir que a taxa que o IVV pretende executar, a sua cobrança não se encontra suspensa por decisão comunitária; é certo que ainda não foi proferida decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia sobre a taxa de promoção, nos termos do artigo 88º do TCE mas o que ainda se mantém por decidir é inócuo para as dívidas em causa. O procedimento instaurado não impede a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos. Na verdade a presente oposição respeita a dívidas originadas por autoliquidações realizadas pela Oponente, na sequência de vinho que movimentou, liquidações de taxas devidas nos termos da alínea b) do artigo 3º do DL n.º 119/97, de 15 de Maio, as quais, porque não foram pagas, determinaram certidão de dívida emitida pelo IVV.

Em conclusão a oposição tem de improceder por não se ter provado que a cobrança das dívidas exequendas esteja suspensa por decisão comunitária.

III DECISÃO

Pelo exposto, julgo totalmente improcedente a presente oposição.”

DECIDINDO NESTE STA:

Pelo acórdão deste STA, de 15/05/2013 proferidos nos presentes autos foi decidido *conceder □parcial provimento ao recurso revogando-se parcialmente a sentença recorrida, mantendo-se o julgamento de improcedência da oposição quanto ao primeiro e terceiro fundamentos de recurso, e ordenando-se a baixa dos autos à primeira instância, para que após ampliação da base factual, nos termos atrás descritos se conheça do mérito do segundo fundamento de recurso e oposição invocado”.*

A sentença ora recorrida é subsequente ao referido acórdão, e abordou a questão de saber se estamos perante cobrança de uma taxa não autorizada/inexistente nas leis em vigor.

Concluiu que a taxa que o IVV pretende executar, a sua cobrança não se encontra suspensa por decisão comunitária e daí ter julgado a oposição improcedente com o que a ora recorrente não se conforma.

Invoca ainda a recorrente a **nulidade da sentença** por alegada apreciação contrária à matéria de facto que foi dada como provada.

Começando por conhecer desta questão diremos que não se patenteia a arguida nulidade, porquanto o Mº Juiz fez uma interpretação dos factos constantes do probatório o que levou à conclusão de que a cobrança da taxa em causa não se encontra suspensa. Embora a recorrente divirja desta interpretação, o que é de respeitar, a verdade é que como salienta o Ministério Público no seu parecer junto aos autos, não ocorre a contradição que poderia gerar nulidade da sentença pois que esta só ocorre quando os fundamentos invocados forçosamente conduziam a um resultado oposto àquele que se produziu o que manifestamente não é o caso por estarmos perante meras divergências na interpretação dos factos constantes do probatório. Improcede pois a arguida nulidade da sentença recorrida.

Quanto ao mais:

A recorrente suscita a questão da Inexistência da taxa em questão nas leis em vigor, decorrente da não autorização da cobrança da mesma taxa.

Argumenta-se no recurso que a ilegalidade invocada na petição de oposição não é a ilegalidade do ilícito tributário ou da liquidação da taxa de promoção (…) mas sim, a ilegalidade abstracta do tributo em causa.

E isto porque o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária.

Com efeito, sustenta a recorrente que, nos termos do n.º 3 do artº 88 do Tratado CE (TCE), o Estado Português se encontra inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um procedimento formal de investigação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa, conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em causa financia.

E que a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88º do Tratado CE e remete para o art.º 14º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários», chamando à colação o considerando n.º 147 do processo C 43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a contestação apresentada pelo IVV.

Assim conclui que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao procedimento formal de investigação do auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como - o seu incindível modo de financiamento - a taxa de promoção - não podem ser postos em execução, o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes..

Vejamos:

Este fundamento de oposição é, em tese, subsumível à alínea a) do n.º 1 do artº 204 do CPPT, na medida em que diz respeito à ilegalidade abstracta do tributo, ou seja, não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto mas na própria lei cuja aplicação é feita.

E, como sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, vol. III, pag. 446, cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares.

Ainda que, em parte, com diversa fundamentação da expendida pela recorrente, entendemos que em parte lhe assiste razão o que determinará a impossibilidade de conhecimento imediato do recurso por este STA pelas razões que, infra, se deixarão expressas.

Vejamos a lei e os factos dados como provados:

Prescrevia o n.º 1 do art. 88.º do Tratado CE (agora art. 108.º, n.º 1 do TFUE) que "a Comissão procederá, em cooperação com os Estados-membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados.

Dispunha, por seu turno, o 1.º §, do n.º 2 desse preceito que "se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado comum nos termos do artigo 87.º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar".

Estabelecia, finalmente, o n.º 3 do mesmo preceito que "para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado comum, nos termos do artigo 87º deve sem demora dar início ao procedi-

mento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final".(sublinhado nosso).

Ora, como resulta do probatório da sentença (pontos G e H), no documento publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, a Comissão Europeia considerou que o financiamento, através das verbas relativas às taxas de promoção, "das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxilio estatal" e igualmente considerou não constituir um auxílio "o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos".

As dúvidas da Comissão, relativamente à taxa de promoção, que conduziram a que fosse iniciado o processo previsto no n.º 2, do art. 88.º do Tratado CE, (referido no ponto G do probatório da sentença) cingiram-se aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento desses auxílios. (sublinhado nosso)

A legalidade da taxa de promoção a que alude o DL n.º 119/97, de 15 de Maio face ao direito comunitário e as consequências da instauração do procedimento previsto no art. 88.º, n.º 2 do Tratado CE (art. 108.º, n.º 2 TFUE) já foram apreciadas por este Supremo Tribunal, sendo abundante e pacífica a jurisprudência existente sobre a matéria, no sentido de que inexiste ilegalidade dessa taxa decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo processo legislativo e que inexistindo essa obrigação, inexiste igualmente obrigação de suspensão da "execução da taxa", justificando-se a manutenção da autoliquidação em causa (vide entre outros os acs. de 22/05/2013 tirado no rec. 044/13 e de 26/06/2013 tirado no rec. 01329/12).

A dívida exequenda é relativa a taxa de promoção, cobrada pelo IVV, IP, cujo montante foi apurado através do disposto no DL n.º 119/97, de 15 de Maio e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria 1428/2001, de 15 de Dez e no que respeita à legalidade da sua auto-liquidação valem todas as razões apontadas naqueles arestos pois que concorda-se que um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.

Não obstante não é correcta, porque prematura, face aos elementos fixados na fundamentação de facto, a conclusão retirada na decisão ora sindicada de que a cobrança da taxa que o IVV pretende executar não se encontra suspensa por decisão comunitária, pois que quando foi instaurada a execução fiscal a que respeitam os presentes autos de oposição (2010) já estava a decorrer o procedimento previsto no n.º 2 do artº 88º do tratado da CE.

Pode ser, exactamente, o inverso. Se estiver a decorrer um procedimento deste tipo (o que no caso dos autos não se mostra completamente esclarecido) haverá que retirar todas as consequências deste facto. Assim após o início do referido procedimento e até à sua decisão final não pode sequer ser instaurada a execução e muito menos ter os seus desenvolvimentos processuais próprios. É o que resulta do supra referido artº 108º n.º 3 do tratado CE. Esclarece-se que este entendimento não contende (uma vez que tem fundamentos próprios e autónomos) com a consideração que este STA tem vindo a fazer de que não constituindo um auxílio estatal as taxas de promoção autoliquidadas não faz sentido considerar as mesmas ilegais enquanto a comissão europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação em curso.

Assim se tivéssemos a certeza que relativamente ao ano de 2009 estava em curso um procedimento com a natureza a que nos vimos referindo então decerto operaria, a inexigibilidade da dívida exequenda (que não se poderia considerar certa e líquida desde logo quanto aos juros de mora que integram o título executivo calculados por atenção às datas da autoliquidação da taxa de promoção referente aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2009 conforme resulta do mapa anexo à certidão de dívida constante de fls. 33 dos autos) que a oponente reconduziu ao fundamento *"da inexistência da taxa em questão nas leis em vigor, decorrente da não autorização da cobrança da mesma taxa"*. Porém, vendo o probatório apenas temos a certeza de que a decisão da Comissão Europeia de 20/07/2010 (sujeita a recurso de anulação por parte do Estado Português, dirigido ao Tribunal Geral da União Europeia) considerou que "*limitada até 31 de Dezembro de 2006 "data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data."*

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Ora, sendo as taxas em causa nos autos do ano de 2009, também não podemos seguir, imediatamente, o entendimento expresso no parecer do Mº Pº junto deste STA de que *«o procedimento de investigação preliminar iniciado pela Comissão foi totalmente abandonado no que respeita ao período compreendido entre 2007 e 2011, na sequência das informações prestadas pelo Estado Português, não dando sequer origem a qualquer processo de investigação formal nessa matéria»*.

Cautelarmente temos de considerar que não está demonstrada a existência/inexistência do aludido procedimento ou a ter existido o seu termo.

Porém é decisivo saber se tal procedimento está iniciado e em curso o que não flui do probatório nem mostram os autos.

E dizemos que é decisivo pois que a existir tal procedimento há que atentar nos ditames do n.º 3 do citado artº 88º do Tratado CE (agora, artº 108º n.º 1 do TFUE) que não podem ser ignorados e que impõem a Portugal a inibição de execução das medidas projectadas, o mesmo é dizer que impõem a inibição de instauração de execução fiscal para cobrança das taxas de promoção autoliquidadas até ao termo da decisão final desse procedimento.

Tendo mandado o STA, em anterior acórdão, que se devia apurar na 1ª instância da pertinência do apontado fundamento da *inexistência da taxa em questão nas leis em vigor, decorrente da não autorização da cobrança da mesma taxa,* que expressamente aceitou, entende-se que a matéria fixada ainda não se mostra suficiente para a aplicação do direito sendo que a decisão recorrida incorreu em lapso ao considerar *que "impõe-se concluir que a taxa que o IVV pretende executar, a sua cobrança não se encontra suspensa por decisão comunitária; é certo que ainda não foi proferida decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia sobre a taxa de promoção, nos termos do artigo 88º do TCE mas o que ainda se mantém por decidir é inócuo para as dívidas em causa. O procedimento instaurado não impede a liquidação e cobrança das taxas em causa (...)".*

Tal consideração apenas é correcta para a **liquidação** (como insistentemente este STA tem considerado nos seus múltiplos acórdãos sobre esta matéria) mas parece não o ser para a **cobrança coerciva**, por força do que dispõe o actual artº 108º n.º 3 do TFUE e artº 3º do Regulamento CE n.º 659/1999 de 22/03/1999. Daí que se entenda que a argumentação seguida pelo Mº juiz, no que respeita às taxas de promoção autoliquidadas do ano de 2009 não possa transmutar-se para o presente caso que é de OPOSIÇÃO a uma execução fiscal, importando esclarecer nos autos se foi instaurado pela Comissão o procedimento formal de investigação previsto no artº 108 n.º 2 do TFUE, e qual o seu estado, decidindo-se depois em conformidade com o direito, da procedência ou não do fundamento de oposição invocado, estando melhor colocado o tribunal de 1ª Instância para o fazer, solicitando, inclusive, informação directa à Comissão se o entender dever fazer sem prejuízo de as próprias partes poderem intervir esclarecedoramente nos autos quanto a esta matéria se convidadas para tal.

Assim sendo impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso anulando a sentença recorrida e, em determinar a baixa dos autos para ampliação da matéria de facto.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Oposição. Duplicação de colecta.

Sumário:

A duplicação de colecta ocorre quando da aplicação do mesmo preceito legal por mais de uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária em concreto.

Processo n.º 1703/13-30.
Recorrente: A……., Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

"A……, Lda.", identificada nos autos, inconformada, recorre da sentença proferida pelo TAF do Porto, datada de 28/06/2013, que julgou improcedente a oposição que havia deduzido por apenso à execução fiscal que contra si moveu a Administração Tributária por divida de IVA não paga, e juros, referente ao período 0512T, no valor global de 16.711,40€.

Concluiu as suas alegações da seguinte forma:

1ª Como se demonstrou em julgamento e vem dado como provado, nenhum IVA foi liquidado com base na factura 500003, de 01.12.2005,

2ª A qual foi emitida apenas porque a Capitania do Douro entendeu que a embarcação (resultante da transformação de uma baleeira) devia ser registada como nova e para tal era necessária factura da sua construção;

3ª Por isso e só para isso foi emitida uma 2ª factura, com o número 500003, em quase tudo idêntica à factura anteriormente emitida pela transformação da baleeira em embarcação de recreio, operação pela qual foi oportunamente liquidado e pago o IVA devido;

4ª Esta segunda factura não correspondia a qualquer (nova) operação comercial pela qual fosse devido IVA, antes sendo uma ficção (como se diz a fls 8 da douta sentença). Daí que nem sequer tenha sido contabilizada.

5ª Porque as duas facturas se reportam à mesma operação comercial, pode considerar-se, em sentido amplo, haver uma duplicação de colecta ao exigir-se IVA sobre a 2ª factura;

6ª É certo que a impugnação é o meio processual adequado para contestar a legalidade da liquidação de um imposto.

7ª Porém, no caso sub judice, a recorrente foi simplesmente notificada para pagar o IVA agora em causa, não a esclarecendo dos meios de defesa de que poderia lançar mão nem do respectivo prazo. Daí que só tenha procurado o advogado na iminência da execução.

8ª Embora legalmente possa sustentar-se que, não sendo o presente processo de oposição o meio de defesa adequado para evitar a cobrança do IVA exigido na execução, tem de reconhecer-se que o julgamento da sua improcedência é extremamente injusto, por se obrigar a recorrente ao pagamento de um tributo que se sabe não ser devido;

9ª Espera, aliás, a recorrente que a Fazenda Pública desista da execução, o que seria de elementar justiça e um acto inteiramente louvável.

10ª Assim não acontecendo, resta à recorrente esperar que VExªs encontrem para o caso sub judice a solução que, sendo legal, seja sobretudo justa,

11ª Reconhecendo-se que a douta sentença recorrida, ao julgar improcedente a Oposição, violou o preceituado e em especial o espírito subjacente ao disposto no nº. 1 do art. 205º do Cod. de Procedimento e de Processo Tributário.

PELO EXPOSTO E PELO MUITO QUE V.EXa.S DOUTAMENTE SUPRIRÃO, DEVE DAR-SE PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO EM CONFORMIDADE COM AS CONCLUSÕES QUE ANTECEDEM E REVOGAR-SE A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA, ORDENANDO-SE O ARQUIVAMENTO DA EXECUÇÃO, COM AS DEMAIS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.

Não foram produzidas contra-alegações.

Já neste Supremo Tribunal, o Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso e de manutenção do julgado, no essencial, com as mesmas razões adiantadas na sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como provada a seguinte matéria de facto, que não vem posta em causa pela recorrente:

A. O processo de execução fiscal n.º 3921200801038672 foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Gondomar 3 para cobrança coerciva da quantia global de € 16.809.47 (dezasseis mil e oitocentos e nove euros e quarenta e sete euros referente a IV A e respectivos juros de mora;

B. O gerente da sociedade "A……., Lda." possuía o casco de uma baleeira salva vidas em 2004, designada de B……..;

C. Em 2004 decidiu converter o casco referido em B) nos "A……, Lda.", num barco de recreio com destino à actividade turística explorada no rio Douro, pela sociedade "C……";

D. Para a aquisição do motor para a embarcação foi utilizada a locação financeira junto do FINIBANCO, em nome de quem os A……, Lda., facturaram a embarcação, figurando a sociedade B…….. como locatária devedora;

E. Pela operação referida em D), foi pago o respectivo IVA - cfr. fls. 26;

F. Por cedência da posição contratual, a B……. saiu do contrato de locação financeira e tomou a sua posição a C……..;

G. Quando a oponente pretendeu registar as alterações à embarcação B……., já com o nome de D……., foi decidido pela Capitania do Douro que a tal embarcação tinha que ser registada como nova;

H. Em resultado da inscrição como nova, era necessário a facturação da sua construção e, só por essa razão, a oponente emitiu uma segunda factura em nome da "C……." (a n.º 50003 de 1.12.2005), sem que a mesma correspondesse a uma nova transacção comercial;

I. A 26 de Julho de 2007 foi emitida a factura n.º 600016, cujo teor se considera aqui integralmente reproduzido - cfr. fls, 13;

J. Pelo ofício 339, a Capitania do Porto do Douro informou a "C……., Lda." que "*1 - De acordo com o solicitado no fax em referência informo V Exa. que no âmbito do processo de registo da embarcação em epígrafe foi comunicado ao I. P. T. M que esta embarcação já possuía registo na Delegação Marítima de Esposende sob o n.º ……. e a denominação de "B……", em nome de E……, correspondendo assim a um processo de modificação. 2. Face ao que antecede informa-se V Exa. que esta Autoridade Marítima só poderá proceder ao registo da embarcação após autorização por parte do I.P.T.M.*" – cfr. fls. 14.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Tal como se decidiu na sentença recorrida e a recorrente aceita expressamente, na presente oposição não se pode conhecer da legalidade da liquidação por força da limitação imposta pelo art. 204º do CPPT.

Portanto, apenas há que conhecer se se verifica, ou não, a duplicação da colecta, cfr. arts. 204º, n.º 1, alínea g) e 205º, ambos do CPPT, tal como pretende a recorrente.

Dispõe ao art. 205º, sob a epígrafe "Duplicação de colecta":

1 - Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

2 - A duplicação de colecta só poderá ser alegada uma vez, salvo baseando-se em documento superveniente demonstrativo do pagamento ou de nova liquidação.

3 - Alegada a duplicação, obter-se-á informação sobre se este fundamento já foi apreciado noutro processo e sobre as razões que originaram a nova liquidação.

4 - Para efeitos dos números anteriores, a alegação da duplicação de colecta será de imediato anotada pelos serviços competentes da administração tributária nos respectivos elementos de liquidação.

Tem entendido a jurisprudência e a doutrina, de modo uniforme, que a duplicação de colecta só se verifica quando se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) que esteja pago um tributo;

b) que se exija da mesma ou de diferente pessoa um outro tributo de igual natureza;

c) que tal tributo se refira ao mesmo período de tempo, cfr. entre outros, o acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 18/12/2013, recurso n.º 01181/12.

Segundo Jorge Lopes de Sousa, "a duplicação da colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta. No entanto, torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma, o que não acontecerá, por exemplo, no caso de liquidações adicionais em que se pretende cobrar um tributo que, indevidamente, não foi liquidado inicialmente.", cfr. CPPT anotado e comentado, 6ª edição, 2011, vol. III, pág. 526.

Mais à frente esclarece o mesmo autor que, para que se possa concluir pela duplicação da colecta é essencial que o tributo esteja pago por inteiro, "a referência ao pagamento do tributo por inteiro tem ínsita a exigência de que o tributo devido esteja totalmente pago, o que afasta a possibilidade de invocação da duplicação de colecta quando o tributo apenas está parcialmente pago, na sequência da primeira liquidação, seja por que foi feito o pagamento apenas de parte das prestações, seja por que a primeira liquidação, apesar de estar paga na sua totalidade, não atinge o montante a cobrar em face da segunda liquidação", cfr. pág. 527.

Como bem se surpreende da matéria de facto que se julgou provada, o montante de imposto agora exigido à oponente, referente ao período 0512T, no valor de 15.750,00€, não coincide com o montante do imposto pago no período 0509T, que foi de 923,27€.

É certo que a recorrente alega que o valor do imposto devido procede da mesma situação tributária concreta, no entanto não é isso que transparece dos autos, nomeadamente da matéria de facto que se levou ao probatório. Enquanto que a operação pela qual foi efectuado o primeiro pagamento do imposto do IVA foi facturada ao Finibanco, já a segunda operação que originou o montante de IVA agora em execução foi facturada à "C……", não podendo, por isso, para efeitos deste instituto da duplicação de colecta, concluir-se estar-se perante a mesma situação tributária concreta, mesmo que se considere que a C…… assumiu a posição contratual da oponente junto do Finibanco.

Assim sendo, faltando dois daqueles requisitos cumulativos anteriormente enunciados, (i) mesma situação tributária concreta e (ii) pagamento do mesmo tributo por inteiro, referente ao mesmo período, teremos necessariamente que concluir que não estamos perante a figura da duplicação de colecta.

Terá, assim, o recurso que improceder.

Termos em que os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

D.N.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Ascensão Lopes — Dulce Neto.*

Acórdão de 8 de Outubro de 2014.

Assunto:

Oposição Fiscal. Processo Penal. Efeitos da Absolvição Penal. Caso julgado.

Sumário:

I — A lei não atribui relevância em processo de oposição fiscal ao caso julgado absolutório formado em processo penal.

II — Apenas se consubstancia num elemento de prova, que pode ser valorado de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, nos termos do disposto no art. 655.º, n.º 1 do CPC (velho).

Processo n.º 1930/13-30.
Recorrente: A……..
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……..., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF do Porto) datada de 17 de Outubro de 2012, que julgou improcedente a oposição que havia deduzido à execução fiscal n.º 3360200101027670, por dívidas de IVA e juros compensatórios dos anos de 1996 a 2002.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1. Resulta do âmbito do artigo 674º - B do C.P.C. que, uma vez transitada em julgado, a decisão penal absolutória fundada em que o arguido não praticou os factos que lhe eram imputados constitui presunção *iuris tantum* de inexistência desses factos, presunção essa que, no entanto, não pode ser ilidida por qualquer outra presunção de culpa estabelecida no Código Civil.

2. E dispensa aquele que tem a seu favor tal presunção de provar o facto a que ela conduz (art. 350º, n.º 1), funcionando, assim, como uma forma de inversão do ónus probatório, na medida em que faz recair sobre a parte contrária a prova capaz de afastar o facto legalmente presumido (nº 2 da mesma norma).

Acresce que,

3. O que está em causa nos arts. 674º-A e 614º-B, do C.Proc.Civil não é, propriamente, a eficácia do caso julgado penal, mas sim a definição da eficácia probatória extraprocessual legal da sentença penal condenatória ou absolutória transitada em julgado. Essa definição é feita pelo estabelecimento duma presunção ilidível da existência dos factos em que a condenação se tiver baseado, ou, simetricamente, em caso de absolvição, da inexistência dos factos imputados ao arguido, invocável em relação a terceiros - isto é, em relação aos sujeitos no processo civil que não tenham intervindo no processo penal — em qualquer acção de natureza civil em que se discutam relações jurídicas dependentes ou relacionadas com a prática da infracção.

4. E essa eficácia probatória extraprocessual legal da sentença absolutória transitada em julgado, valerá, igualmente, em quaisquer acções de natureza tributária, atendendo a que, as normas processuais civis são fonte de Direito Subsidiário e de aplicação supletiva, de acordo com a natureza dos casos omissos, ao procedimento e processo judicial tributário, conforme preceitua o artigo 2º do C.P.P.T..

No caso concreto,

5. Em face das considerações vertidas, à luz do disposto no citado artigo 674º- B do C.P.C., acerca do alcance probatório extraprocessual da sentença penal absolutória em apreço, que se não fundou no princípio *in dubio pro reo*, mas sim em que o arguido não praticou os factos, nomeadamente, os integrantes de contravenção causal, que lhe eram imputados, designadamente, não se tendo provado que

o aqui recorrente, teria a obrigação de liquidação e entrega da prestação tributária a título de IVA, no período tributário situado entre os anos de 1997 a 2002, e que o mesmo se tenha apropriado do montante de € 7.588.98, a título de IVA, que não entregou ao Estado tendo feito seu tal valor e ainda de nenhuma forma tendo sido confirmada a recepção efectiva de pagamentos por parte do arguido ou a efectiva saída de meios de pagamento da esfera jurídica da referida empresa de tecnologia e comunicações, o que constitui uma presunção *iuris tantum* de inexistência desses factos, nenhum fundamento existe para o Tribunal "a quo", não atribuir qualquer relevância à mesma para efeitos de extinção da execução, no que respeita ao montante da dívida exequenda e acrescido, a título de IVA, correspondente ao período tributário situado entre os anos de 1997 e 2002, à data em que foi proposta a Oposição à execução (07.09.2007), firmando-se, na interpretação do artº 674º - B, n.º 1 e 2 do C.P.C.. com o sentido de que "Cabia sim ao oponente alegar factos e oferecer prova dos mesmos que conduzissem à extinção do processo", conforme se retira da sentença recorrida.

Isto porque,

6. Da interpretação do artigo 674º - B, nºs 1 e 2 do C.P.C., pode concluir-se que, existindo uma sentença penal absolutória e consequentemente uma presunção legal de não culpa ilidível mediante prova em contrário, como sucede "in casu", competia à Administração Fiscal fazer prova da exigibilidade da dívida e legitimidade do executado, ora recorrente, assim ilidindo a presunção que do citado art.º decorre, prova que não logrou fazer, ao invés, transferindo esse ónus probatório para o Recorrente, que tem a seu favor o facto legalmente presumido.

7. Estando em causa, no processo de oposição judicial, a apreciação da exigibilidade das dívidas em cobrança coerciva e a legitimidade do executado, questões que não foram comprovadas pela Administração Fiscal por qualquer forma, seja por via de declarações de testemunhas ou documentos e recibos analisados, em sede de processo crime com ele conexo, tendo o aqui recorrente sido absolvido perante as provas produzidas, nem no âmbito do processo tributário em apreço, a eficácia probatória dessa sentença penal absolutória terá que ser extensiva ao processo tributário subjudice, tendo em atenção que a Administração Fiscal não efectuou, como lhe competia, prova no sentido de ilidir a presunção estabelecida em benefício do ora recorrente, reforçando a sua pretensão anulatória no que respeita à dívida exequenda e acrescido que à data em que foi proposta a Oposição à execução (07.09.2007) ascendia a € 15 096, 99, a título de IVA, correspondente ao período tributário situado entre os anos de 1997 e 2002.

FOI VIOLADO: art.º 674.º. B, n.º 1 e 2 do CPC.

TERMOS EM QUE DEVE REVOGAR-SE A DECISÃO RECORRIDA NOS LIMITES DO QUE FICOU VERTIDO NA ARGUMENTAÇÃO SUPRA ASSIM SE FAZENDO JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso, pois entende que para obter a peticionada extinção da execução fiscal não basta ao ora recorrente invocar a sua absolvição no processo crime. Na sua opinião tinha de alegar e provar factos que integrassem qualquer um dos fundamentos constantes das diversas alíneas do artº 204º n.º 1 do CPPT.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A. O Processo de execução fiscal n.º 3360200101027670 e aps. foi instaurado contra A……. para cobrança coerciva de dívidas relativas a IVA e juros compensatórios dos anos de 1996 a 2002;

B. Por sentença proferida a 07 de Julho de 2005 no processo comum singular n.º 65/01.OIDVCT do 2º Juízo Criminal da Comarca do Porto, o oponente foi absolvido da prática do crime de abuso de confiança fiscal;

C. Na sentença referida em B), consta como factos provados:

"*1 - O arguido, em 1985, encontrava-se inscrito na Repartição de Finanças de Melgaço como comissionista, tendo sido apresentado, em 1994, declaração de início de actividade como electricista;*

2 - O arguido efectuou serviços para a B…….. SA nos anos de 1997 a 2002, tendo recebido pagamentos";

D. Na sentença referida em B), consta como facto não provado:

"*O valor dos serviços efectuados para a empresa B…….. SA; o valor do montante recebido e, consequentemente, que o arguido se tenha apropriado do montante de € 7.588,98, a título de IVA, que não entregou ao Estado, tendo feito seu tal valor*"

Para a decisão da causa, sem prejuízo das conclusões ou alegações de matéria de direito produzidas, de relevante, nada mais se provou.

Este é o segmento probatório da sentença recorrida.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

No essencial, pretende o recorrente que este Supremo Tribunal defina o conteúdo, alcance e repercussão do caso julgado penal absolutório no âmbito deste processo de execução.

Na sentença recorrida entendeu-se que a decisão penal absolutória, "*per se*", desacompanhada da alegação e prova de factos que conduzissem à extinção da execução não é suficiente [*nenhuma relevância tem*] para a extinção dessa mesma execução.

O recorrente argumenta que, face ao disposto no art. 674º-B do CPC (velho) tal decisão penal absolutória consubstancia-se numa presunção legal de não culpa, ilidível mediante prova em contrário, quanto aos factos aí apreciados, pelo que passou a competir à AT fazer a prova da exigibilidade da dívida e legitimidade do executado.

Dispunha à data o artigo 674º-B, sob a epígrafe "Eficácia da decisão penal absolutória:

1. A decisão penal, transitada em julgado, que haja absolvido o arguido com fundamento em não ter praticado os factos que lhe eram imputados, constitui, em quaisquer acções de natureza civil, simples presunção legal da inexistência desses factos, ilidível mediante prova em contrário.

2. A presunção referida no número anterior prevalece sobre quaisquer presunções de culpa estabelecidas na lei civil.

Também com interesse, dispunha o artigo 84º do CPP, sob a epígrafe "Caso julgado":

A decisão penal, ainda que absolutória, que conhecer do pedido civil constitui caso julgado nos termos em que a lei atribui eficácia de caso julgado às sentenças civis.

Da leitura conjugada de ambas as normas, surpreende-se que, só no âmbito de acções civis em que se discutam relações jurídicas conexas com a prática da infracção em apreciação no processo penal, pode a decisão penal absolutória constituir presunção ilidível, relativamente aos factos que integram os pressupostos da punição e os elementos do tipo legal do crime, cfr. entre outros o acórdão deste Supremo Tribunal datado de 16/02/2005, recurso n.º 08/05.

Na situação concreta da oposição à execução fiscal, a mesma não radica nesses pressupostos exigíveis pelo processo penal, antes radica em diferentes pressupostos, não coincidentes com aqueles, pelo que, incumbia ao recorrente, como bem se refere na sentença recorrida, ter, pelo menos, alegado matéria de facto, que a ser julgada provada conduziria à procedência da oposição e consequente extinção da execução respectiva.

Na verdade, a sentença de absolvição do ora recorrente no processo crime, embora não tenha a força de caso julgado pretendida pelo recorrente, no que respeita aos factos aí dados como provados ou não provados, não deixa de ser um elemento de prova que poderia ter sido valorado de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, nos termos do disposto no art. 655.º, n.º 1 do CPC (velho). Mas para isso, era preciso que tivessem sido alegados outros factos, que não os ali dados como provados ou não provados, para que o Juiz *a quo* pudesse valorar essa mesma sentença, uma vez que, como se surpreende da mesma, a absolvição penal apenas ocorreu porque o Tribunal não conseguiu apurar, com a certeza mínima exigível, qual o valor concreto dos serviços efectuados.

Como se sabe as exigências da prova em processo penal são acrescidas face ao direito fiscal, em que são frequentes as presunções de culpa que recaem sobre o sujeito passivo, incumbindo, nestes casos, ao sujeito passivo, a prova da não culpa.

De todos os modos, e tratando-se aqui, como se trata, de uma oposição à execução fiscal, não se vê em que medida a não prova do concreto facto do *quantum* exacto do valor dos serviços efectuados pelo oponente em sede penal, pode relevar perante ao título executivo que foi dado à execução.

Ou seja, a matéria relativa à inexistência da prestação de serviços ou a não prova do valor dos serviços efectuados, que poderia resultar da invocada prova documental, nunca poderia ser alegada e discutida em sede de oposição, tendo em conta os fundamentos do processo de oposição contidos no art. 204º e a inviabilidade de nele se discutir a legalidade em concreto do acto de liquidação.

Pelo ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

D.N.

Lisboa, 8 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Dulce Neto.*

Acórdão de 15 de Outubro e 2014.

Assunto:

Testemunhas. Inquirição. Dispensa.

Sumário:

Não pode manter-se a decisão recorrida que na própria sentença dispensou a produção da prova testemunhal oferecida para prova do fundamento de oposição previsto na

alínea b) do n.º 1 do artº 24º da LGT se o oponente, ainda que sumariamente, alega a insuficiência de meios financeiros para pagar os tributos cujo prazo de pagamento terminou no período do exercício do seu cargo de gerente.

Processo n.º 167/13-30.
Recorrente: A……..
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 — RELATÓRIO

A…….., NIF ……, deduziu oposição o processo de execução fiscal n.º 2364-2007/01004883, por dividas de IRS referente ao ano de 2003, no valor global de € 2.952,47, originariamente instaurada contra a sociedade B……., LDª, com os demais sinais dos autos.

Por sentença de 23 de julho de 2012, o TAF de Mirandela, julgou que a oposição não deve proceder porque não ocorreu o alegado fundamento da oposição.

Inconformada com o assim decidido, veio o recorrente interpor o presente recurso cujas alegações integram **as seguintes conclusões:**

1ª A execução fiscal foi revertida contra o recorrente, com base no n.º 1, do artigo 24º, da Lei Geral Tributária.

2ª Impendia sobre o recorrente o ónus da prova dos fundamentos da oposição que, oportunamente, deduziu à execução fiscal, conforme preceituado no artigo 74º, da Lei Geral Tributária.

3ª Em processo de execução fiscal são, ao abrigo do disposto nos artigos 114º e 115º, do CPPT, admitidos os meios gerais de prova.

4ª De entre esses meios de prova, a lei admite a testemunhal, no máximo de 10 por cada acto impugnado e de três por cada facto — cf. artigo 118º do CPPT.

5ª O recorrente arrolou quatro testemunhas, no seu articulado de oposição, para prova da matéria de facto aduzida.

6ª O Tribunal "a quo", sem qualquer despacho interlocutório, decidiu não realizar as diligências probatórias requeridas pelo recorrente e passou à prolação da sentença.

7ª Ao não ter realizado as diligências probatórias requeridas pelo recorrente, o Mmo. Juiz "a quo" violou os princípios do contraditório e da igualdade das partes, consignados, respectivamente, nos artigos 3º e 3º-A, do Código de Processo Civil, bem como as disposições contidas nos artigos 24º e 74º da Lei Geral Tributária e, ainda, nos artigos 115º e 118º do CPPT.

8ª Ora, se no concernente aos factos provados o Tribunal "a quo"não incluiu a matéria que demonstra a inimputabilidade da falta de pagamento ao recorrente, tal deve-se, única e simplesmente, à omissão da realização das diligências probatórias pelo mesmo, não permitindo, ao recorrente, o desempenho do ónus da prova e o exercício do contraditório.

9ª Resulta à saciedade que a omissão de pronúncia acerca da produção da prova indicada no articulado de oposição, com a consequente falta de realização de diligências probatórias, influi quer no exame, quer na decisão da causa, ao violar-se um principio básico do direito processual — o do contraditório — não se permitindo que ao processo sejam trazidos, pelo recorrente, elementos de forma a decidir-se a causa de acordo com as várias soluções plausíveis de Direito.

10ª Conclui-se, forçosamente, pela verificação de uma nulidade processual, com os consequentes efeitos invalidantes, porquanto estamos perante uma nulidade que é susceptível de afectar os direitos adjectivos e/ou substantivos do recorrente.

11ª No concernente aos factos, a sentença sub iudice ao decidir que a "restante matéria de facto não foi julgada provada ou não provada" incorre numa omissão de pronúncia do Tribunal "a quo" relativamente a matéria e questões que devia apreciar.

12ª O Mmo. Juiz "a quo" não conheceu da matéria alegada para afastamento da aplicação do artigo 24º, n.º 1, alínea b) da LGT, dizendo que o oponente apenas atacou a aplicação da alínea a) do mesmo artigo, baseando-se, apenas, no teor do artigo 6º da Oposição e dizendo que aí só se menciona a inexistência de culpa ou responsabilidade na insuficiência de património da sociedade devedora.

13ª O Tribunal "a quo" ignora, por completo, o teor do restante articulado e, nomeadamente, o teor do artigo 41º da Oposição, em que o oponente alega que a falta de pagamento ocorreu por absoluta carência de meios, precedendo-lhe, no articulado, a invocação e enumeração das razões pelas quais essa falta de meios ocorreu e a demonstração de que a mesma lhe não era imputável.

14ª Conclui-se, forçosamente, pela verificação de mais uma nulidade processual, com os consequentes efeitos invalidantes, porquanto estamos perante uma nulidade que é susceptível de afectar os direitos adjectivos e/ou substantivos do recorrente.

15ª Estas Nulidades, que desde já se invocam, têm que ser declaradas, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 201º, do Código de Processo Civil,

16ª Devendo ser anulados os termos processuais subsequentes ao momento em que se omitiu a pronúncia acerca da produção de prova indicada no final do articulado do recorrente, bem como ao momento em que se omitiu a pronúncia acerca da matéria alegada pelo ora recorrente para afastamento da aplicação do artigo 24º, n.º 1, alínea b) da LGT e consequentemente, da própria sentença, em obediência ao prescrito no n.º 2, do mencionado preceito legal.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, decidir-se em conformidade com as conclusões. Todavia, V.ªs Ex.ªs, decidindo, farão JUSTIÇA."

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

"1. A…… apresentou oposição em que apresentou como fundamento não ter responsabilidade, enquanto gerente da sociedade B……, Lda. no não pagamento da quantia exequenda de € 2952,47, alegando factos dos quais concluiu tal só ter acontecido por absoluta carência de meios.

A F.P. apresentou contestação no sentido da oposição ser julgada totalmente improcedente, com base no que se encontrava já decidido numa outra oposição em que foram já apreciados os factos invocados.

O Ministério Público apresentou já parecer no sentido da oposição ser de improceder, em face dos elementos de prova apurados, e no desconhecimento do que possa resultar da prova testemunhal e do apurado nessa outra oposição.

Na sentença recorrida decidiu-se não ser de proceder à produção de prova, e no sentido de que, não tendo o oponente invocado qualquer facto susceptível de elidir a presunção de culpa do art. 24. º n.º 1 alínea b) da L.G.T., a oposição improcedia, reproduzindo ainda o que nesse sentido tinha sido decidido naquele outro processo.

O oponente vem interpor recurso em que invocando violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, consignados, respectivamente, nos arts. 3.º e 3.º A do C.P.C., bem como das disposições contidas nos arts. 73.º e 74.º da L.G.T e ainda nos arts. 115.º e 118.º do C.P.P.T, bem como omissões de pronúncia acerca da produção da prova indicada no final da oposição, bem como sobre a matéria alegada para afastamento da aplicação do art. 24.º n.º 1 alínea b) da L.G.T..

2. Emitindo novo parecer sobre estas questões, é de observar que, tendo a reversão do oponente sido fundada nesta disposição legal, incumbia ao oponente alegar e provar a falta da sua culpa quanto ao património da sociedade se ter tornado insuficiente.

Tal foi apreciado, no sentido de não haver factos susceptíveis de integrar um tal ónus.

Quanto à reversão contra membros dos corpos sociais de sociedades e gestores, decidia-se já anteriormente à L.G.T., que à mesma era de dar lugar no caso de "incumprimento das disposições legais e contratuais destinadas à protecção de credores" – (Neste sentido, por ex. acórdão do S.T.A. de 5-11-97, proferido no processo 021900).

Após a L.G.T., que veio a alterar o regime de aplicação da reversão, alargando o seu âmbito quanto às dívidas vencidas posteriormente ao período do exercício do cargo (Assim, os profs. Teixeira Ribeiro e Casalta Nabais, em anotação na RLJ 1989, n.º 3815, 49-50 e Direito Fiscal, 7ª ed. Almedina, 2012, p. 262-265.), procedeu-se quanto às geradas e vencidas no período do exercício do cargo a uma diferente repartição do ónus da prova, ficando a cargo daqueles o ónus da prova da falta de culpa do seu não pagamento, o que, embora venha a ser criticado por significativa doutrina (Assim, Sérgio Vasques, Manual de direito fiscal, 2011, Almedina, p. 359-353 e jurisprudência do tribunal constitucional citada na L.G.T. Anotada e comentada de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª ed. 2012, p. 239.), nomeadamente, por ofensa do invocado princípios da igualdade tem sido aceite pela jurisprudência, e por outra doutrina, com base noutros princípios, como o da adequação e proporcionalidade.

E conforme decidido já pelo ac. do S.T.A. de 11-7-12, proferido no proc. 0824/11, acessível em www.dgsi.pt tal é de apreciar em face dos deveres previstos no art. 64.º do CSC, sendo que (…) "II - Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tem que demonstrar que o devedora originária não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu o qualquer conduta que lhe possa ser censurável."

Assim sendo de admitir e considerar, pese embora a referida divergência doutrinária, tem de se concordar com o decidido que, em face dos factos invocados, referindo a dado passo o oponente terem ocorrido erros de contabilidade, os quais foi preciso posteriormente corrigir activos, alegando ainda a título meramente exemplificativo casos de prejuízos que não tinham ficado a constar.

Irrelevante é considerar que tais erros tenham sido cometidos à revelia do oponente e que tenham sido praticados sem o seu conhecimento durante cinco anos, conforme decidido foi naquele acórdão, no considerando de que, ainda que seja possível existir responsabilidade de outrem, nomeadamente, a prevista no n.º 2 dessa mesma disposição, tal inviabiliza o cumprimento do ónus da prova que àquele

incumbia, em face dos deveres que se encontram legalmente previstos no dito art. 64.º al, a) do CSC, nomeadamente, os de cuidado, disponibilidade e competência técnica, para os quais devia ter empregue a diligência de um gestor criterioso e ordenado.

4. Concluindo, parece ser de julgar o recurso improcedente, sendo de confirmar a sentença proferida pelo T.A.F. de Mirandela que conheceu de todas as questões que lhe incumbia."

2 — FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguintes factualidade:

A) Em 5/10/2005, o Serviço de Finanças de Alijó instaurou contra a "B……., Ld.ª, pessoa colectiva n.º ……., com sede na ……, Vale Mendiz, abreviadamente designada executada originária, o PEF n.º 2364-2005/01011561, por dívidas de IVA do 2.º trimestre de 2005, no valor de 1.568,96 € (fls. 1 e 2 do apenso).

B) A este PEF foram apensados os seguintes PEF, instaurados contra a executada originária (fls. 24 a 27 do apenso):

B.1) n.º 2364-2007/01001353, instaurado em 8/5/2007, por dívidas de IRS de 2004 e 2005, com data limite de pagamento voluntário 16/4/2007, no montante global de €2.973,17; e

B.2) n.º 2364-2007/01004883, instaurado em 7/6/2007, por dívidas de IRS de 2003, com data limite de pagamento voluntário 16/5/2007, no montante global de €2.952,47.

C) Os PEF foram revertidos contra o oponente por despacho de 22/8/2011, cujo teor consta de fls. 22 verso do apenso, que aqui se dá por reproduzido.

D) O oponente foi citado pessoalmente para os PEF em 20/9/2011, conforme nota de citação de fls. 23 e verso do apenso, cujo teor aqui se dá por reproduzido (fls. 23 e verso do apenso).

E) O oponente exerceu a gerência da executada originária (confissão do oponente).

3- DO DIREITO:

Para se decidir pela improcedência da oposição considerou o Mº Juiz de 1ª Instância o seguinte:

(Destacam-se os trechos da decisão com maior relevo para o presente recurso)

1— Relatório.

A……., contribuinte fiscal n.º ……., residente na ……., em Vale Mendiz, abreviadamente designado oponente, citado no processo de execução fiscal n.º (PEF) 2364-2007/01 004883, do Serviço de Finanças de Alijó, deduziu oposição à execução fiscal no valor de €2.952,47.

Alegou, em síntese, a falta de responsabilidade pela falta de pagamento da dívidas exequenda, que ficou a dever-se à absoluta carência de meios. Conclui pedindo a procedência da oposição e a extinção do PEF.

A Fazenda Pública contestou pugnando pela improcedência da oposição.

O oponente foi notificado da contestação.

Atenta a posição assumida pelas partes e a prova documental junta aos autos, o processo fornece os elementos necessários à decisão e sendo a questão a decidir apenas de direito, o tribunal decide não realizar audiência contraditória por não se afigurar necessária a inquirição das testemunhas, como se fundamentará na decisão da causa (arts. 113º, n.º 2, ex vi 211.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)).

O digno Magistrado do Ministério Público pugna pela improcedência da oposição.

Questões que ao tribunal cumpre solucionar.

A única questão a decidir é a ilegitimidade do oponente.

2 — Pressupostos processuais.

(…)

3 - Fundamentação.

3.1 — De facto.

Com relevância para a decisão da causa, o tribunal julga provado:

(…)

3.2 — De direito.

Desde logo, cumpre salientar que o oponente deduziu oposição apenas ao PEF n.º 2364- 2007/01 004883, por dívidas de IRS de 2003, no valor de €2.952,47 (alienas B) e B.2) da matéria de facto provada).

Assim, a oposição é válida apenas para esse PEF, pelo que em relação aos restantes PEF (alíneas A) a B.1) da matéria de facto provada), esta oposição não produz efeitos. Isto é, em relação aos PEF n.º 2364- 2005/01011561, por dívidas de IVA do 2.º trimestre de 2005, no valor de €1.568,96 (fls. 1 e 2 do apenso) e n.º 2364-2007/01001353, por dívidas de IRS de 2004 e 2005, no montante global de €2.973,17 (fls. 24 a 25 verso do apenso). O oponente não deduziu qualquer oposição pelo que nada obsta ao prosseguimento dos respectivos processos.

Com efeito, na identificação da petição inicial da oposição, o oponente foi peremptório ao identificar o PEF a que deduz oposição — "Proc.º 2364200701004883" —, no artigo 1.º da petição inicial declarou que "O contribuinte supra identificado foi citado para proceder ao pagamento da quantia exequenda, no

valor total de €2.952,47, de que era devedora a firma "B……, Lda.'" e indicou como valor da causa o montante de "€ 2.952,47", que é o valor da quantia exequenda do PEF n.º 2364-2007/01004883.

Atendendo ao teor da citação realizada no qual consta o valor da quantia exequenda de €7.494,60, correspondente à soma das quantias exequendas dos PEF nºs 2364-2005/01011561, 2364-2007/01001353 e 2364-2007/01004883, e na qual se consignam expressamente as dívidas exequendas e os respectivos PEF, consignando-se expressamente que a citação é feita no "Processo de Execução Fiscal nº2364200501011561 e Ap.", tudo revela que não há qualquer lapso do oponente na identificação dos PEF a que deduz oposição o que equivale a dizes que o oponente quis apenas deduzir oposição ao PEF n.º 2364-2007/01004883.

Logo, a oposição só produzirá efeitos em relação a esse processo.

A alegada ilegitimidade do oponente.

O oponente alega, em síntese, que não é responsável pelo pagamento da dívida exequenda porquanto não exerceu a gerência e porque lhe "não pode ser assacada qualquer culpa ou responsabilidade na insuficiência de património da sociedade devedora para satisfação dos créditos fiscais".

Porém, não tem razão.

Vejamos.

Apesar do oponente ter alegado nos artigos 4.º e 5.º que não se verificava o pressuposto para a sua responsabilização pelo pagamento das dívidas da executada originária e designadamente que não era bastante a mera gerência de direito ou nominal, o próprio oponente confessa e reafirma de forma peremptória ao longo da petição inicial que exerceu de forma efectiva e a todo o tempo a gerência da executada originária.

Logo, está verificado o pressuposto da reversão que exige que o executado revertido tenha sido gerente efectivo da executada originária (art. 24.º da LGT).

O pressuposto directamente impugnado pelo oponente foi a falta de culpa sua pela insuficiência do património da executada originária para satisfação das dívidas exequendas. Com efeito, o oponente invoca apenas que lhe "(…) não pode ser assacada qualquer culpa ou responsabilidade na insuficiência de património da sociedade devedora para satisfação de créditos fiscais." (artigo 6.º da petição inicial), articulando na restante petição inicial factos que contendem com a falta de culpa pela insuficiência do património da executada originária para satisfação das dívidas. O oponente impugna a reversão alegando apenas factos relevantes para a alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT.

Porém, o que está em causa é a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT e não a sua alínea a).

Na verdade os PEF foram revertidos contra o oponente nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT e não da sua alínea a). **Logo, o que está em causa é a culpa do oponente pela falta de pagamento da dívida (art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT) e** não a culpa do oponente pela insuficiência do património da executada originária (art.º. 24.º, n.º 1, alínea a), da LGT).

Estando em causa a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, presume-se a culpa do oponente pela falta de pagamento da dívida revertida, pelo que compete ao oponente alegar e provar que a falta de pagamento da dívida revertida não lhe é imputável.

Todavia, no caso em apreço, o oponente **não alegou quaisquer factos que demonstrasse que não foi por culpa sua que as dívidas revertidas não foram pagas. Isto é, o oponente não alegou quaisquer factos que fossem adequados e susceptíveis de demonstrar que não foi por culpa sua que as dívidas revertidas não foram pagas.**

Ora, **se o oponente não alegou factos** susceptíveis de elidirem a presunção de culpa da alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, **também não podia fazer prova de factos** que não alegou. Por essa razão, o tribunal não realizou a audiência contraditória.

Se o oponente não alegou factos relevantes para a decisão da causa — isto é, **se o oponente não alegou factos determinantes para a elisão da presunção de culpa do art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT — não há fundamento legal para realizar a audiência contraditória,** porquanto a sua realização seria absolutamente irrelevante e inútil para a decisão da causa — na medida em que não relevaria para a elisão da referida presunção de culpa — e constituiria, por isso, a prática dum acto inútil proibido por lei (art. 137.º do CPC).

A oposição tem de improceder por falta de fundamento.

De resto, cumpre ainda citar aqui o douto acórdão do Venerando Tribunal Central Administrativo Norte, proferido em 3/12/2010, no recurso n.º 234/07.7BEMDL, em que em situação idêntica à destes autos (o oponente era o mesmo e na petição inicial invocavam-se os mesmos fundamentos) foi decidido que:

"Ora. No caso em apreço, não vem discutido que o prazo legal de pagamento das dívidas tributárias exequendas terminou no período do exercício da gerência da executada originária por parte do Recorrente,

O que o Recorrente sustenta é que não recai sobre si qualquer presunção de culpa, na medida em que as dívidas exequendas têm na origem factos tributários que ocorreram no período da sua gerência e são, por isso, enquadráveis na alínea a) do nº1 do artigo 24º da LGT.

Salvo o devido respeito, afigura-se-nos, face ao que anteriormente referimos que, neste ponto, \ o Recorrente não tem razão. Com efeito, por um lado, a norma do artigo 24.º nº1, alínea b) da LGT é inequívoca ao estabelecer uma presunção legal de imputabilidade do não pagamento das dívidas tributárias a quem exercia a gerência no momento em que terminou o prazo legal de pagamento dessas mesmas dívidas e, por outro lado, em sede de facto, provou-se que a gerência da executada originária, naquele momento, era exercida pelo Oponente e, como tal, sobre ele recaía o ónus de provar factos tendentes ao afastamento daquela presunção.

Poderá dizer-se que o Recorrente afastou, com êxito, essa presunção?

A resposta é, inequivocamente, negativa.

Vejamos porquê.

Para ilidir a presunção de culpa pela falta de cumprimento das obrigações tributárias, ou qualquer relação causal entre a sua actuação e a insuficiência patrimonial da empresa que geriu, sabido que aos gerentes é exigível uma postura responsável e ponderada, que corresponda a uma actuação que, de acordo com o exigível a um administrador critérios / colocado em idêntica situação e dentro da inerente discricionariedade técnica, se mostre, em princípio, como adequada ao alcance dos objectivos para que a sociedade se / constituiu — neste mesmo sentido, entre muitos outros, acórdão TCA Norte 7 Dez. 2005, Recurso 0086/01; acórdão TCA Norte 23 Fev, 2006, Recurso 0032/02; acórdão TCA Norte 16 Mar. 2006, Recurso 00 02/03; acórdão TCA Norte 6 Abr. 2006, Recurso 0021/02, disponíveis em www.dgsi.pt.

Ora, os factos alegados pelo ora Recorrente são manifestamente insuficientes para que, mesmo que se provassem, se poder considerar que a sua actuação enquanto gerente se manteve de acordo com o padrão legalmente exigido (iremos, assim, justificar a afirmação que fizemos anteriormente no ponto 2.1,2 no sentido de que, mesmo a aceitar-se que o Recorrente cumpriu o ónus imposto pelo artigo 690º-A do CPC, sempre o recurso teria de improceder por irremediáveis deficiências ao nível da alegação da factualidade relevante).

Com efeito, em síntese, o ora Recorrente alegou na petição inicial que:

- Desde o ano de 2001 ao ano de 2005 se viveu uma crise na construção civil (artigos 9º a 12º da petição inicial);

- O Recorrente foi vítima de erros de contabilidade cometidos à sua revelia durante cinco anos (artigos 13º a 18º da petição inicial);

- No ano de 2000, a sociedade gerida pelo Recorrente levou a cabo uma empreitada não lucrativa, (artigos 19º a 24º da petição inicial);

- Em 2004/2005 aceitou realizar uma obra de construção civil que, segundo diz, se revelou um fracasso, (artigos 25º a 27º da petição inicial);

- A sociedade deixou de ter actividade em consequência da sua grave situação económica mas também da grave crise do sector e que tinha de fazer face a custos fixos no valor mensal de 10.000,00 euros e que o Recorrente nada mais podia fazer para evitar a situação a que a sociedade chegou (artigos 28º a 32º da petição inicial);

- O Recorrente se dedicou exclusivamente à sociedade, passando o dia ao serviço da mesma e chegando a desenvolver trabalhos físicos para tentar viabilizar a sociedade, e que chegou a contrair pessoalmente um empréstimo bancário (artigos 33º a 39º da petição inicial).

Ora, como bem se compreende, tal alegação, mesmo que se pudesse considerar provada, é manifestamente insuficiente para concluir no sentido da demonstração relevante da falta de culpa do Recorrente.

Isto porque, a existência de uma alegada crise na construção civil nos anos de 2001 a 2005, além de não estar demonstrada, nada diz no que à concreta actividade de gestão exercida pelo Recorrente diz respeito.

Por outro lado, não vêm minimamente concretizados os erros contabilísticos de que o Recorrente diz ter sido vítima.

Depois, quanto aos prejuízos alegadamente sofridos com uma empreitada realizada pela executada originária, o Recorrente não fez a mínima concretização do valor pago pelo dono da obra e do valor despendido pela sociedade, nem fez a necessária explicitação das razões de facto que terão estado na base do alegado prejuízo, não bastando, obviamente, dizer que a Câmara Municipal de Alijo exigiu que fosse feita a construção de arruamentos que não estariam contemplados no projecto aprovado.

Também relativamente ao fracasso económico que teria representado a empreitada efectuada em 2004/2005 na …….. em Armamar, não é feita a mínima concretização desse "fracasso" nem das respectivas razões.

Acresce que para o gerente de uma sociedade afastar a culpa que aqui está causa não bastará alegar que se dedicava a tempo inteiro a essa sociedade, pois isso é o que se espera de qualquer gerente,

O que importaria é que o Recorrente concretizasse as medidas e acções que desenvolveu no sentido de garantir a viabilização económica da empresa cuja gestão estava a seu cargo e a possibilitar que esta pudesse cumprir pontualmente as respectivas obrigações, nomeadamente perante o Estado.

Ora, essa concretização não se mostra minimamente efectuada, sendo inteiramente irrelevante, a este propósito, a alegação feita pelo Recorrente de que contraiu pessoal um empréstimo bancário sem sequer indicar o montante desse empréstimo, a data em que foi efectuado e, fundamentalmente, a finalidade do mesmo.

Tudo para concluir que não só, como bem assinalou a sentença recorrida, não ficou provado qualquer facto com virtualidade para afastar a dita presunção legal como também, logo ao nível da própria alegação, a sua insuficiência era manifesta e, deste modo, não logrando o Recorrente ilidir a presunção legal que sobre si recaia, outra não pode ser a sorte do presente "só senão a da respectiva improcedência."

Logo, não tendo o oponente invocado qualquer facto susceptível de elidir a presunção de culpa do art. 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, a oposição tem de improceder porquanto não foi invocado qualquer outro fundamento de oposição.

O oponente é, por isso, responsável pelo pagamento das dívidas revertidas contra si (arts. 22º, 23.º e 24º, n.º 1, alínea b), da LGT), sendo parte legitima no PEF (art. 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT, a contrario).

4 - Decisão.

Pelo exposto, julga-se a oposição improcedente por falta de fundamento".

DECIDINDO NESTE STA

Questiona o recorrente a sentença recorrida a que atribui nulidade decorrente de ter sido proferida sem que antes tenha sido produzida a prova que ofereceu e que no seu dizer suficiente e adequada a afastar a presunção de culpa a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artº 24º da LGT na sua actual redacção. Concretiza com o teor do artigo 41º da petição de Oposição, em que o oponente alega que a falta de pagamento ocorreu por absoluta carência de meios, precedendo-lhe, no articulado, a invocação e enumeração das razões pelas quais essa falta de meios ocorreu e a demonstração de que a mesma lhe não era imputável.

Por sua vez o Mº Juiz na sentença expressou as razões porque entendeu não produzir a prova testemunhal.

A primeira questão que se coloca é assim a de saber se foi bem ou mal dispensada a prova testemunhal oferecida. O que nos reconduz a averiguar se a prova oferecida tinha a virtualidade de poder elidir a presunção contida no preceito da LGT acabado de referir.

Foram oferecidas quatro testemunhas que o Mº juiz de 1ª Instância entendeu não ouvir em inquirição por considerar que o oponente não tinha alegado factos capazes de provar a sua não culpa pelo não pagamento dos tributos no prazo legal de pagamento (fundamento da alínea b9 do n.º 1 do artº 24º da LGT pelo que se não tinha alegado os factos também a indicação das testemunhas arroladas não tinha a virtualidade de demonstrar a sua não culpa a que se refere o preceito mencionado.

Contrapõe o recorrente que pelo menos no articulado 41º da petição inicial em alegou que a falta de pagamento ocorreu por absoluta carência de meios, precedendo-lhe, no articulado, a invocação e enumeração das razões pelas quais essa falta de meios ocorreu e a demonstração de que a mesma lhe não era imputável.

Vejamos:

Como se expressou no acórdão deste STA de 05/02/2014 tirado no recurso 01113/12 "*(...) De harmonia com o disposto no artº 24º, n.º 1 da Lei Geral Tributária os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento. Como foi sublinhado no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23.06.2010, recurso 304/10, in www.dgsi.pt, «a bipartição de regimes quanto à repartição do ónus da prova que a LGT introduziu através das duas alíneas do n.º 1 do seu artigo 24.º (de forma inovadora em relação ao antes disposto no artigo 13.º do Código de Processo Tributário), parte da distinção fundamental entre "dívidas tributárias vencidas" no período do exercício do cargo e "dívidas tributárias vencidas" posteriormente (cfr. a alínea c) do n.º 15 do artigo 2.º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto), sendo este igualmente o sentido que lhe atribui a generalidade da doutrina que ex professo versou o tema em face do regime actual..»*

Assim a alínea a) é aplicável às dívidas tributárias: - cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo, mas postas à cobrança posteriormente à cessação do mesmo ou quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois desse exercício.

Já a alínea b) é aplicável quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo, o que significa que está aqui abrangida a situação em que nesse período

concorrem o facto constitutivo e a cobrança (Vide, também neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.09.2010, recurso 498/10, in www.dgsi.pt.).

Ora relativamente a estas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo a Lei Geral Tributária (alínea b), n.º 1, do artigo 24º) faz incidir sobre o gerente ou o administrador o ónus de provar que a falta de pagamento das dívidas tributárias pela sociedade não lhe é imputável.(…)"

No caso dos autos resulta do probatório que o recorrido exerceu a gerência da sociedade originária (alínea E) do probatório) e assim sendo a situação sub judice era enquadrável na previsão da alínea b) do referido artº 24º competindo-lhe o ónus de provar que a falta de pagamento das dívidas tributárias pela sociedade não lhe era imputável.

É certo que o oponente dedicou imenso espaço da sua petição inicial de oposição a alegar a impossibilidade com que se debateu para evitar a situação a que a sociedade chegou.

Porém, ainda assim o oponente ao invés do que se sustenta na decisão recorrida alegou ainda que de forma reduzida a insuficiência ou carência de meios financeiros para com eles pagar os tributos que se venceram no período em que exercia o cargo de gerente. É o que resulta do articulado 41 da PI onde se refere: "Em suma, os impostos em questão, só não foram pagos por absoluta carência de meios que resultou, em exclusivo, das dificuldades vividas pela sociedade, inerentes à falta de trabalho e aos prejuízos económicos financeiros decorrentes das duas obras, já citadas". Também do articulado 33º da mesma petição se depreende o mesmo argumento/alegação.

Assim sendo com o devido respeito não podemos concordar com a não inquirição das testemunhas arroladas no entendimento de que a sua audição poderá eventualmente aportar para os autos com expressão no probatório factos capazes de ilidir a presunção de culpa a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artº 24 da LGT.

Assim sendo a decisão recorrida não se poderá manter.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso revogando a sentença recorrida e determinando a baixa dos autos para inquirição das testemunhas arroladas, com os posteriores desenvolvimentos processuais.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado — Dulce Neto.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxa de exibição de publicidade. Estrada nacional. Licenciamento. Competência.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a EP – ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, obrigatório e não vinculativo, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.

Processo n.º 881/14-30.
Recorrente: EP – Estradas de Portugal, S.A.
Recorrido: A……., S.A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 — RELATÓRIO

– A……. SA, deduziu Impugnação Judicial, contra o acto de liquidação da taxa pela fixação de publicidade instalada junto à EN 14, Km 22- 750LE relativo ao ano de 2011 e 2012, por parte da EP – Estradas de Portugal, S.A. (Delegação Regional de Braga) no montante de 4.316,04 Euros.

Por sentença de 10/04/2014, o TAF de Braga, julgou procedente a impugnação judicial anulando as liquidações em causa.

Reagiu a Estradas de Portugal, S.A., interpondo o presente recurso cujas alegações integram **as seguintes conclusões:**

«1 - A recorrida defende que a EP não tem competência para licenciar a publicidade em causa nos autos, nem tão-pouco proceder à cobrança de qualquer taxa, uma vez que a entidade competente para o licenciamento da publicidade é a Câmara Municipal.

2 - O tribunal a que entendeu que aqueles vícios se verificavam e declarou nulo o ato de liquidação e cobrança de taxa e em consequência considerou que a taxa liquidada é geradora de dupla tributação.

3 - Resulta da legislação atualmente em vigor que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de exceção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4º do Decreto-lei nº105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o Licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro zona de proteção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito (cfr. alínea b), do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 13/719.

4 - Por sua vez, a competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n 97/88, isto é:

a) O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea a) estabelece que depende de aprovação ou licença da EP a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100m para além da zona non aedificandi respetiva, contando que não ofendam a moral publica e não se confundam com a sinalização da estrada;

b) O artigo 15.º, n.º 1; alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objetos de publicidade é divida uma taxa de €56,79, por cada metro quadrado ou fração dos mesmos,

c) A Lei n.º 97/88 no artigo 1º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que "sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais…".

e) A Lei n.º 97/88 (tal somo o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) no revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje EP, para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de proteção à estrada e cobrar a respetiva taxa (cfr.: artigos 1,º, 2º, 3º, 10º e 15º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

5 - Mesmo que e aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada urna destas entidades assegura.

6 - Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afetadas (cfr n.º 1, do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

7 - É que os serviços prestados pelas Câmaras e pela EP não são os mesmos, pelo que não se podem confundir.

8 - Por isso, a intenção do legislador ao publicar o Decreto-Lei n.º 637/76 e depois a Lei n.º 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de proteção às estradas nacionais mais propriamente no Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de janeiro.

9 - Assim, o regime estabelecido pelo Decreto Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas s estradas sob jurisdição da EP.

10 - As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais, estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º desse diploma legal, a EP é órgão competente para licenciar publicidade numa faixa de 100m para além da zona de servidão non aedificandi das estradas sob sua jurisdição e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15º não havendo assim duplicação de coleta.

11 - Sem prescindir, admitindo somente por dever de patrocínio, que a técnica legislativa utilizada aquando da elaboração do Decreto-Lei n.º 637/76 e posterior Lei n.º 97/88 não tenha sido a melhor e que o legislador distraído não tinha procedido à revogação expressa das normas que supostamente pretendia ver revogadas desde 1976 ou pelo merco desde 1988, designadamente os artigos 8º, n.º 1, al f), 10.º, n.º 1, alínea b) e 15,º, n.º 1, alínea j) do Decreto-Lei n.º 13/71, conforme defende a mais recente jurisprudência do STA, devemos forçosamente questionar porque não procedeu a essa revogação expressa posteriormente.

12 - Pois, várias foram as oportunidades para o efeito, designadamente em 1998, com a publicação do Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de abril, em 2006, com à publicação da Lei n.º 30/2006, de 11 de julho, em 2008 com a publicação do Decreto-Lei n.º 83/2008, de 20 de Maio e especialmente em 2011, com a publicação do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril, sanando assim definitivamente a questão.

13 - Aliás, tendo-se debruçado em 2006, com á publicação da Lei n.º 30/2006, que procede à conversão em contraordenações das contravenções e transgressões em vigor, sobre a questão da afixação de publicidade ao revogar expressamente o Decreto-Lei n.º 637/78, estranhamos que não tenha também revogado expressamente as normas do Decreto-lei n.º 13/71, alegadamente revogadas tacitamente.

14 - Estranhamos também, se a intenção de revogar essas normas era efetivamente inequívoca, o que apenas se admite por mera hipótese académica, que o seu silêncio se tenha mantido em 2011 sendo que, desde pelo menos 2004, as regras de legística para a elaboração de atos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art.º 8., n.º 1 do Anexo relativo às Regras e Legística).

15 - Ora, tendo a regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distracção do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu, quando esses princípios são de fácil aplicação e sem qualquer tipo da custos para o erário público.

16 - Na medida em que o artigo 9.º, n.º 3 do CC. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o !legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que ao não proceder, apesar das várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, relativas à afixação de publicidade, apesar de a isso estar obrigado, este nunca pretendeu revogá-las mantendo-se as mesmas em vigor para a totalidade das estradas sob jurisdição da EP.

17 - Mais, o abuso der linguagem ou a utilização menos rigorosa de conceitos por vezes é feita referência a "autorização" em vez de licença' - não faz desaparecer do ordenamento jurídico a alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei nº13/71, que, como sobejamente demonstrado, se encontra em vigor e aplica-se à questão sub judice, uma vez que o seu âmbito de aplicação é a totalidade das estradas sob jurisdição da Recorrente.

18 - Acresce que, ó facto do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro ter atualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela EP (incluindo as relativas à publicidade), traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei n.º 13/71.

19 - Ao decidir como decidiu, o tribunal a quo violou, designadamente, o constante nos artigos 1º, 3º, 10º, n.º 1, alínea b) e 15.º, nº1,al. j) todos do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, bem como os artigos 1º e 2º da Lei n.º 97/88, de 19 de agosto, acabando por perfilhar solução oposta à jurisprudência maioritária deste tribunal.

Nestes termos e nos mais de direito, que Vossas Excelências doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida e substituída por outra que declare a recorrente com competência para a prática do ato, sendo este por isso válido.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Recurso interposto por EP - Estradas de Portugal, S.A. no processo em que é impugnante A……, S.A.:

1. Matéria a apreciar:

- a legalidade da taxa aplicada com fundamento na competência da EP - Estradas de Portugal, S.A. para licenciar publicidade em zona de proteção à estrada, conforme previsto no art. 15.º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23/1, atualizado pelo Dec.-Lei n.º 25/04, de 17/1.

2. Posição que se defende.

Do regime instituído pelo Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, importa, para a economia do parecer, ressaltar as vertentes que seguidamente se passam a analisar.

O Decreto-Lei n.º 13/71, veio regular a área de jurisdição da Junta Autónoma de Estradas (J.A.E.) em relação às estradas nacionais e as correspondentes atribuições, incluindo-se no mesmo as proibições e permissões de obras a efectuar nas estradas e nas respectivas zonas de protecção, as formas e processo de aprovação, autorização ou licenciamento dessas obras, bem como as correspondentes taxas.

A área de jurisdição da J.A.E. em relação às estradas nacionais abrange, para além da zona da estrada (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada zona de protecção à estrada (abrangendo a faixa com servidão non aedificandi e a faixa de respeito) - artigos 1.º a 3º.

E à Junta Autónoma de Estradas, após sucessivas reestruturações decorrentes de múltiplos diplomas legais, veio a suceder, na jurisdição e atribuições referidas, a EP - Estradas de Portugal, E. P. E., atualmente já sob a forma de sociedade anónima de capitais públicos, bem como o I.N.I.R.

A secção do Contencioso Tributário do S.T.A. tem adotado ultimamente, a respeito da questão controvertida da legalidade da dita taxa, posição uniforme em sentido contrário ao que se defende no recurso interposto em que se defende a sua legalidade com base na competência para autorizar o licenciamento se manter por parte da EP-Estradas de Portugal, E.P.E. e da EP-Estradas de Portugal, S.A. - assim, em acórdãos de 18-6-14 (proc. 205/14), 2-7-14 (processos 615/14 e 492/14) e 9-7-14 (processos 232/13, 135/14 e 483/14), todos acessíveis em www.dgsi.pt.

Apenas pode resultar estranho que pela alteração operada ao art. 15.º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23/1 pelo Dec.-Lei n.º 25/04, de 17/1, tenha sido atualizada a taxa de publicidade.

Contudo, pode a mesma ser devida pela emissão de parecer por parte da E.P.Estradas de Portugal, E.P.E., tal como foi entendido também no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 622/13, publicado no DR II s. de 6-11-13.

3. Concluindo:

Emite-se parecer no sentido de não ter existido fundamento legal para aplicar a taxa em causa com base na competência da EP-Estradas de Portugal, E.P.E. ou S.A. para decidir o licenciamento da publicidade em causa.

Assim, e sendo nulos os atos de liquidação, parece ser de julgar o recurso interposto improcedente.»

2 - FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:

Matéria de facto:

1 - Por carta datada de 11-02-2013 foi a impugnante notificada pelas Estradas de Portugal, dando-lhe a conhecer que no âmbito de uma fiscalização efetuada se constatou a existência de publicidade afixada à margem da EN nos termos constantes do fotográfico que junta, bem como, para querendo exercer o direito de audição, cfr. fls. 31 a 48 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

2 - A impugnante efetuou o pagamento em 26 de março de 2012 – fls. 115 dos autos;

3 - Em 22 de maio de 2013 foi enviada por correio a presente impugnação - fls. 119 dos autos.

3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Braga, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……. SA., condenando a ora recorrente. Estradas de Portugal S.A. no pedido de anulação das liquidações das taxas de publicidade supra enunciadas.

Para tanto entendeu que o licenciamento da publicidade em causa nos autos não é da competência das EP mas sim da Câmara municipal da área onde a publicidade é afixada, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no artigo 2º nº2 da mesma Lei n.º 97/88.

A questão a decidir neste recurso é, apenas de direito e consiste em saber quem é a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de tabuletas de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.

Trata-se de questão que actualmente tem obtido resposta idêntica tanto na Secção de Contencioso Tributário (na vertente da tributação do licenciamento) como na Secção de Contencioso Administrativo (na vertente do licenciamento em si), como se pode ver pelos acórdãos proferidos por esta Secção de 26/06/2013, no rec. n.º 0232/13, e de 4/06/2014, no rec. n.º 01730/13, e pela Secção de Contencioso Administrativo de 20/02/2014, nos recs. nºs 01854/13; 01597/13; 01786/13; 01814/13; 01340/13; 01415/13; 01813/13; 01500/13; 0604/13; 01417/13; 0983/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01500/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01814/13; de 3/04/2014, nos recs. n.º 01815/13; 01896/13; 01600/13; 01741/13; 01792/13; 01499/13; 01556/13; 024/14; de 15/05/2014, nos recs. n.º 0133/14; 0135/14; 0140/14; 01516/13; de 29/04/2014, no rec. n.º 073/14, e de 26/06/2014, no rec. n.º 0232/13, traduzindo uma jurisprudência que actualmente se pode considerar consolidada.

Esta resposta foi inicialmente dada pelo referido acórdão desta Secção no recurso n.º 0232/13, cuja fundamentação sufragamos na íntegra, e que posteriormente foi acolhida pela Secção de Contencioso Administrativo.

Nesse acórdão deixou-se explicitado o seguinte:

«3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão *non aedificandi*;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona *non aedificadi*, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derrogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes."

Concluindo-se que "(…) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer

mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório" (Acórdão proferido no processo 0243/09, de -25/6/2009)".

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.».

Por conseguinte, de acordo com o enquadramento legal explicitado, mesmo admitindo que o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, se mantém em vigor, a verdade é que não oferece dúvidas que, por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76 e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, o inciso "aprovação ou licença" constante do art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, foi derrogado e desgraduado na emissão de "parecer" das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. Deve, assim, o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer.

E limitando-se a competência da recorrente (EP) à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, não lhe pode competir a iniciativa de liquidar as taxas por tal licenciamento.

A sentença não merece, pois, qualquer censura, devendo ser confirmada.

4 - DECISÃO:

Termos em que acordam os juízes deste Supremo Tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 15 de Outubro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2014.

Assunto:

Litispendência. Reclamação de Acto do Órgão da Execução.

Sumário:

I — A litispendência, materializando-se na repetição de uma causa pendente, constitui excepção dilatória, que tem por objectivo evitar que o tribunal contradiga ou reproduza uma decisão anterior.

II — A litispendência só ocorrerá se, cumulativamente, nas acções em apreciação, intervierem as mesmas partes, sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter, nessas acções, o mesmo efeito jurídico e esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo facto jurídico.

Processo n.º 906/14-30.
Recorrente: A…….–……., S. A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A…….-……., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, na reclamação judicial por si apresentada ao abrigo do disposto nos arts. 276º e seguintes do CPPT contra a decisão do órgão de execução fiscal de indeferimento do pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3182199901018280, julgou verificada a excepção dilatória de litispendência face a uma preexistente reclamação, apresentada no âmbito do mesmo processo de execução e que nesse mesmo Tribunal corre sob o n.º 165/12.9BEPRT.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. A Recorrente decidiu, de sua livre e espontânea vontade, apresentar em 04.09.2012 um segundo pedido de suspensão do processo de execução fiscal.

2. Tal como se deduz da factualidade provada, as circunstâncias que estão na base dos pedidos de suspensão do processo de execução fiscal apresentados no SF em 22.12.2011 e em 04.09.2012 não são as mesmas.

3. Conforme se denota da factualidade provada, o requerimento apresentado em 22.12.2011 teve por fundamento evitar quaisquer *actos de penhora* dos quais a AT tinha entretanto ameaçado a Recorrente.

4. Por sua vez, o requerimento apresentado em 04.09.2012 teve na sua base o facto de a AT recusar à Recorrente a emissão de certidão de situação tributária regularizada.

5. A Recorrente não iria apresentar um segundo pedido de suspensão do processo de execução fiscal por seu bel-prazer, sem uma nova justificação objectiva para o fazer.

6. Ou seja, as circunstâncias que motivaram ambos os pedidos não são as mesmas e em ambos os casos as circunstâncias motivadoras dos requerimentos são única e exclusivamente imputáveis à AT.

7. Conforme resulta do teor dos dois pedidos de suspensão do processo de execução fiscal, as motivações e circunstâncias que justificaram um e outro são substancialmente distintas.

8. Assim, a douta sentença recorrida padece de erro de julgamento quando afirma que o segundo pedido é a *"repetição"* do primeiro.

9. A Recorrente não iria apresentar um segundo pedido junto do SF se não tivesse nova justificação para o efeito.

10. Sendo certo que o segundo pedido, tal como resulta do seu teor, não foi uma repetição do anterior.

11. De modo que a douta Sentença recorrida padece igualmente de erro de julgamento quando afirma que a Reclamante *"provocou"* uma segunda pronúncia por parte do Chefe do SF.

12. Com efeito, resulta da factualidade provada e dos demais sinais dos autos que o segundo pedido apresentado no SF foi motivado por factores externos, originários da AT, tal como resulta do seu teor - não tendo decorrido da livre e espontânea vontade da Reclamante, aqui Recorrente.

Por outro lado,

13. A douta sentença padece igualmente de erro de julgamento quando afirma, a fls. 9/10, que os pedidos, nesta reclamação judicial e na reclamação judicial n.º 165/12.9BEPRT, são os mesmos.

14. Com efeito, o efeito jurídico almejável em ambas as reclamações judiciais não reside (nem pode residir), em qualquer dos casos, na obtenção da suspensão do processo de execução fiscal.

15. É que o processo de reclamação judicial previsto nos artigos 276º e ss. do CPPT é um contencioso de mera anulação e não de plena jurisdição,

16. conforme resulta do disposto nos artigos 95º n.º 1 e n.º 2 j) e 103º n.º 2 da LGT, e 97º n.º 1 n) e 276º do CPPT, quando nestes se afirma que as decisões do órgão de execução fiscal são passíveis de reclamação judicial.

17. No processo de reclamação judicial o contribuinte apenas pode obter, em caso de deferimento, a anulação do despacho reclamado - não sendo possível, em caso de deferimento da reclamação judicial, obter a condenação do órgão de execução fiscal a qualquer comportamento ou à prática de qualquer acto, como a suspensão do processo de execução fiscal.

Acresce ainda

18. Tal como resulta da factualidade provada, os despachos administrativos reclamados neste processo de reclamação judicial e no processo de reclamação judicial n.º 165/12.9BEPRT são distintos.

19. Consequente, os pedidos anulatórios desses despachos, formulados neste processo de reclamação judicial e no processo de reclamação judicial n.º 165/12.9BEPRT, são igualmente distintos.

20. Ou seja, os efeitos jurídicos visados num e noutro processo de reclamação judicial não são coincidentes: aqui pretende-se a anulação do despacho de 02.10.2012; no processo de reclamação judicial n.º 165/12.9BEPRT pediu-se a anulação do despacho do órgão de execução fiscal de 23.12.2011.

21. Deste modo, não se verifica a excepção da litispendência, tendo em conta que não se verifica a identidade de pedidos num e noutro processo.

22. Com efeito, constitui requisito legal da litispendência, entre outros, a identidade de pedidos (cfr. artigo 581º nºs. 1 e 3 do CPC).

23. Assim, a sentença recorrida interpretou e aplicou erradamente as referidas disposições legais e os artigos 278º n.º 1 e), 577º i), 580º n.º 2 e 582º do CPC.

Acresce que,

24. A sentença atribuiu aos presentes autos o valor do processo de execução fiscal, Euro 584.193,27.

25. Ora, o valor da presente reclamação judicial deve ser, outrossim, de apenas Euros 5.000,00, coincidente com a alçada da 1ª Instância dos Tribunais Judiciais.

26. Por força do disposto artigo 97º-A n.º 2, *in fine,* do CPPT, pois este processo de reclamação judicial não se integra em qualquer das alíneas do n.º 1 do mesmo preceito legal.

27. Pelo que, nos termos daquele artigo 97º-A n.º 2 do CPPT, o limite máximo do valor da causa corresponde ao valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais, que é de Euro 5.000,00.

28. De modo que a douta sentença violou o referido artigo 97º-A n.º 2 do CPPT.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas, concedendo provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando a douta sentença recorrida, com as legais consequências, V. Exas. farão, como sempre, inteira JUSTIÇA.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de que o recurso não merecia provimento, por lhe parecer que nenhuma censura merece a decisão recorrida.

1.4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. Na decisão recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade:

A) Contra a Reclamante corre termos o processo de execução fiscal n.º 3182 1999 01018280, instaurado pelo Serviço de Finanças do Porto 2, para cobrança de dívidas relativas a IRC e juros compensatórios do exercício de 1993.

B) Em **22/07/1999**, a Reclamante prestou garantia, sob a forma de seguro-caução, no processo de execução fiscal referido na alínea anterior, no valor de Esc. 124.194.000$00.

C) Em **09/06/2010**, a Reclamante apresentou reclamação judicial contra o despacho de 27/05/2010 que indeferiu o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda (pedido apresentado em

26/01/2010), reclamação que correu termos neste TAF sob o n.º 1766110.5BEPRT, tendo sido proferida sentença em 23/12/2011, que a julgou improcedente, encontrando-se em recurso para o STA – Cfr. fls 33 e 217 a 250 e facto do conhecimento deste Tribunal.

D) Em **22/12/2011**, a Reclamante apresentou um requerimento junto do Serviço de Finanças do Porto 2 a requerer a suspensão do processo de execução fiscal referido na alínea A), com o seguinte teor:

"1. Relativamente a este processo de execução fiscal, a Requerente prestou garantia no montante de Esc. 124.194.000$00, em 22.07.1999, que está pendente.

2. Por outro lado, apresentou, em 09.06.2010, junto do 2º SF do Porto, reclamação judicial ao abrigo do artigo 276º do CPPT contra o indeferimento do pedido de declaração de prescrição da dívida que o contribuinte havia apresentado no 2º SF do Porto - reclamação, esta, que está pendente na Unidade Orgânica 3 do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto sob o processo n.º 1766/1 0 5BEPRT.

3. Nestas circunstâncias, e por força do disposto nos artigos 5º n.º 1 e 2 da LGT e 169º nºs 1 e 11 do CPPT, o processo de execução fiscal deve estar suspenso (até trânsito em julgado da decisão judicial a proferir naquela reclamação judicial) e a situação tributária deve considerar-se como regularizada.

6. Quaisquer actos de penhora, no processo de execução fiscal acima referido, serão manifestamente ilegais.

7. Efectivamente, o sobredito processo de execução fiscal deve estar suspenso, como acima se referiu. (...) – Cfr. fls. 175 a 176.

E) Em **23/12/2011**, foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2 nos seguintes termos*: "Concordo pelo que indefiro o pedido, já que não resulta da lei a existência de qualquer efeito suspensivo da execução quando da apresentação de reclamação judicial do art. 276º e ss do CPPT, associada ou não à prestação de garantia. Notifique-se"* – Cfr. fls. 273.

F) O despacho referido na alínea anterior teve por base a Informação de 23/12/2011 com o seguinte teor:

"Face ao requerimento que deu entrada neste Serviço de Finanças, dia 22/12/2011, a solicitar a suspensão do processo executivo em referência, cabe-me informar V.Exªs:

1 - O proc. exec. em causa foi instaurado por dívida de IRC/1993 em 24/04/1999 com base na certidão de dívida n.º 101.3182.1999.49421, referente à liquidação nº19988310015765 pelo montante de € 459.992, 76;

2 - A referida liquidação foi alvo de Impugnação Judicial a que foi atribuído no SF o n.º 3182199903000435;

3 - Para efeitos de suspensão nos termos do art. 169º do CPPT foi apresentado o seguro-caução n.º 800.728.05, emitido pela B……..-……..SA, no montante de € 619.477,06, sem prazo de validade, que foi associada ao PEF com o n.º 3182.2011338.

4 - A Impugnação veio a ser julgada parcialmente procedente;

5 - Face a esta decisão foi efectuada em 8/05/2010 uma reformulação à liquidação inicial que produziu um valor a anular de €16 932.31;

6 - Não obstante ter apresentado Reclamação Graciosa em 6/06/2011 (nº 3182201104002261) para esta liquidação correctiva, que foi extinta em 28/11/2011 no C…… por indeferimento da Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da DF Porto, veio ainda à execução apresentar requerimento a solicitar a prescrição da divida;

7 - Após análise, o pedido foi indeferido por Despacho do Chefe deste Serviço de Finanças em 27/05/2010 tendo ainda sido ordenada a execução da garantia prestada, uma vez que a dívida não tinha sido paga;

8 - Deste Despacho o contribuinte apresentou Reclamação nos termos do art 276 do CPPT (Proc. n.º 1766/10.5BEPRT), com subida imediata, a qual foi remetida ao TAF do Porto acompanhada do respectivo processo executivo;

9 - A Representação da Fazenda Pública contestou em 15/07/2010;

10 - A referida RAC encontra-se ainda pendente de decisão no TAF;

11 - Este processo mereceu Informação e Parecer da Divisão Gestão da Divida Executiva no sentido do não prosseguimento da execução, devendo o SF aguardar pelo trânsito em julgado da decisão a proferir pelo Tribunal no âmbito da RAC (cf cópia anexa), não obstante não configurar a figura da suspensão prevista no art.º 169 do CPPT;

12 - Sobre o assunto em apreço foi proferido Despacho concordante do Sr. Director de Finanças do Porto;

13 - Convém referir que não é possível o averbamento da RAC a nível informático nem esta configura a suspensão legal;

14 - Dando cumprimento a este Despacho este Serviço de Finanças informou no D…… não ser de publicitar o referido processo executivo e procedeu ao cancelamento de todas as penhoras;

15 - Por último convém referir que o processo executivo pende, nesta data, pela quantia de €584.193,27 (sendo €443.060,45 de quantia exequenda € 136.153,63 de J. Mora e €4.618,89 de custas)."

G) Em **09/01/2012**, foi apresentada reclamação judicial do despacho referido na alínea E) que corre termos neste Tribunal sob o n.º 165/12.9BEPRT.- Cfr. fls. 120 a 131 e facto do conhecimento deste Tribunal.

H) No processo n.º 165/12.9BEPRT, a Fazenda Pública foi notificada para contestar em 23/01/2012. - Fls 282.

I) Ainda não foi proferida decisão no processo n.º 165/12.9BEPRT,encontrando-se suspenso a aguardar o trânsito em julgado da decisão do processo n.º 1766/10.5BEPRT - facto do conhecimento deste Tribunal.

J) Em **04/09/2012**, a Reclamante apresentou um requerimento junto do Serviço de Finanças do Porto 2 a requerer a suspensão do processo de execução fiscal referido na alínea A), com o seguinte teor:

1. Como já é de conhecimento deste Serviço de Finanças, a Associação de Turismo do Porto e Norte ("E……&……") solicitou à Requerente uma certidão de situação tributária regularizada.

2. Como é sabido, tal certidão destina-se à atribuição de apoios financeiros à Requerente, no valor de € 16.000,00.

3. A Requerente tem, por isso, a máxima urgência na obtenção da referida certidão, sendo que se esgota em breve o prazo concedido à Requerente para apresentação da mesma,

4. Por esse motivo, remeteu a este Serviço de Finanças, em 21.07.2012, um requerimento urgente solicitando a suspensão do processo executivo para emissão de certidão regularizada.

5. Tal sucedeu porque a Requerente consultou a sua situação tributária "online" tendo verificado que se encontra ilegalmente "em aberto" o processo de execução fiscal n.º 3182199901018280, relativo a IRC do exercício de 1993.

Sucede que,

6. Como é de conhecimento oficioso da Administração Fiscal, relativamente a este processo de execução fiscal, a Requerente prestou em 22.07.1999 um seguro caução no montante de 124.194000$00, o qual ainda se encontra pendente.

7. Por outro lado, a Requerente apresentou em 09.06.2010, junto deste Serviço de Finanças, reclamação judicial ao abrigo do art. 276º do CPPT contra o indeferimento do pedido de declaração de prescrição da dívida … reclamação esta que ainda está pendente de decisão na 3ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, sob o processo n.º 1766/10.5BEPRT.

8. Nestas circunstâncias, e por força do disposto nos artigos 52º n.º 1 e 2 da LG T e 169º nºs 1 e 11 do CPPT, o processo de execução fiscal deve estar suspenso (até trânsito em julgado da decisão judicial a proferir naquela reclamação judicial) ***e, por via disso, a situação tributária deve considerar-se como regularizada****.*

(…)

11. A manutenção deste processo de execução fiscal ***em aberto*** *é manifestamente ilegal, e como referido pode causar prejuízo à Requerente, nomeadamente a perda do referido benefício de cerca de 16 mil euros, caso a Requerente não obtenha, de imediato uma certidão de situação tributária regularizada — ou seja, até á próxima 4ª feira, dia 27 de Junho.*

12. Pelo que, se tal vier a suceder, não restará à Requerente outra alternativa senão agir judicialmente contra o Estado em sede de responsabilidade civil extracontratual, para além da responsabilidade disciplinar e criminal que ao caso couber, quer colectiva, quer individualmente, contra os órgãos e agentes envolvidos.

13. Apesar das insistências e da urgência que a situação envolve, este Serviço de Finanças optou por remeter-se ao silêncio - sendo que, nem responde ao pedido do contribuinte, comunicando-lhe aquilo que entende ser a sua posição, nem procede à requerida suspensão do processo.

PELO EXPOSTO, requer a V. Exa que se digne:

a) proferir decisão sobre o pedido de suspensão formulado, ou;

b) ordenar a imediata suspensão do processo de execução fiscal. (...)".

K) Em **02/10/2012**, foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2 nos termos do qual concordou com a informação de 02/10/2012 com o seguinte teor:

Tem vindo a executada A…… - ……, S.A., NIPC ……, a insistir na suspensão do PEF 3182199901018280, com garantia bancária, de forma a permitir a emissão de certidão com a situação tributária regularizada cuja última petição é de 05-09-2012.

A executada deduziu Reclamação Judicial ao abrigo do art. 276º do CPPT contra o despacho do Chefe deste Serviço de Finanças de 27-05-2010 que lhe indeferiu o pedido declaração de prescrição da dívida exequenda, respeitante a IRC do exercício de 1993 e respectivos juros compensatórios que, já tinha sido julgada totalmente improcedente pela Juiz do TAF do Porto.

Não se conformando com tal decisão, interpôs recurso, o qual se encontra pendente de decisão em Tribunal Superior

Considerando que o processo de execução fiscal se encontra no Supremo Tribunal Administrativo, estando fora da disponibilidade do órgão de execução fiscal e não tendo a RAC a virtualidade de

suspender a execução, mas sim apenas os efeitos do ato reclamado, não parece estarem reunidos os requisitos legais referidos no artigo 169º do CPPT, logo a execução fiscal não pode estar suspensa" - fls. 19 a 21 e 40 a 43.

L) Em 17/10/2012, foi apresentada a presente reclamação judicial.

M) Nos presentes autos, a Fazenda Pública foi notificada para contestarem 19/11/2012.

3. As questões colocadas neste recurso são as de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento, por desacertada interpretação de lei adjectiva, ao decidir que se verificava a excepção dilatória da litispendência nesta reclamação deduzida contra o acto do órgão de execução fiscal de indeferimento do pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3182199901018280, atenta a pendência de outra reclamação judicial anteriormente apresentada e cujo objecto era constituído por distinto acto de indeferimento de pedido de suspensão do mesmo processo de execução, formulado no âmbito de requerimento diverso; e se o valor deste processo de reclamação deve ser fixado em € 584.193,27, ou, antes, em € 5.000,00 face às regras estabelecidas no art. 97º-A do CPPT.

3.1. Da Litispendência

É incontroverso que a ora Recorrente, instou o órgão de execução a suspender o processo de execução fiscal n.º 3182199901018280 através dos requerimentos que apresentou, na qualidade de executada, em 22/12/2011 e em 4/9/2012, e que cada um desses pedidos foi indeferido por despacho proferido pelo órgão da execução fiscal (OEF) em 23/12/2011 e em 2/10/2012, respectivamente. E é também incontroverso que a ora Recorrente reclamou judicialmente daquele despacho de 23/12/2011 (registada no TAF do Porto com o n.º 165/12.9BEPRT), a qual ainda se encontra pendente, sendo que a presente reclamação foi deduzida posteriormente, tendo por objecto este outro despacho de indeferimento de 2/10/2012.

Em sede de contestação, a Fazenda Pública deduziu defesa por excepção, invocando a litispendência derivada da pendência da mencionada reclamação n.º 165/12.9BEPRT, tendo a sentença julgado verificada essa excepção com a seguinte e essencial argumentação: «*Atento o exposto, queda manifesto que a Reclamante, no decurso do processo n.º 165/12.9BEPRT (que versa sobre a apreciação do despacho de 23/12/2011 que indeferiu o pedido de suspensão do PEF apresentado em 22/12/2011), decidiu, volvidos cerca de 8 meses sobre o primeiro pedido, apresentar no Serviço de Finanças um outro pedido que mais não é do que a repetição do primeiro, insistindo na suspensão da execução.*

A Reclamante provocou, assim, uma segunda pronúncia por parte do Chefe do Serviço de Finanças, sobre a mesma matéria, tendo este, por despacho de 02/10/2012, voltado a indeferir o pedido, no mesmo sentido e com os mesmos argumentos do despacho anterior (de 23/12/2011), ao considerar que a reclamação judicial não tem a virtualidade de suspender a execução fiscal.

Destarte e, embora existam dois despachos indeferidos em diferentes datas (02/10/2012 e 23/12/2011), constata-se que ambos versaram sobre pedidos iguais efectuados pela impetrante (embora também em datas diversas), ou seja, sobre a suspensão do PEF n.º 3182199901018280.

Efectivamente, embora existam dois pedidos (de suspensão do PEF) e dois despachos de indeferimento desses pedidos, a realidade concreta em que se baseiam as causas de pedir em ambas as Reclamações — na presente acção e na acção n.º 165/12.9BEPRT — é igual, procedendo as pretensões formuladas dos mesmos factos, assim como as invalidades que se invocam para obter os efeitos jurídicos pretendidos são as mesmas em ambas as acções.

(...).

A Recorrente insiste, porém, que não se verifica a apontada litispendência, por inexistência de identidade de pedidos, visto que em cada uma das reclamações o pedido se reconduz à anulação de actos administrativos bem diversos, consubstanciados, na 1ª reclamação, no acto proferido em 23/12/2011, e, na 2ª, no acto proferido em 2/10/2012. Mais argumenta que, sendo a reclamação judicial um contencioso de mera anulação e não de plena jurisdição, também dela não poderia resultar a condenação do órgão da execução fiscal à prática de qualquer acto, como seja a suspensão do processo de execução, inexistindo, por conseguinte, qualquer identidade quanto aos efeitos jurídicos resultantes da decisão que venha a ser proferida em cada uma das reclamações. Neste enquadramento, advoga que a decisão recorrida incorreu em erro na interpretação e aplicação das normas contidas nos arts. 581º, nºs 1 e 3, 278º, n.º 1, alínea e), 577º, alínea i), 580º, n.º 2, e 582º, todos do Código de Processo Civil (CPC).

Vejamos.

Como é sabido, a litispendência, materializando-se na repetição de uma causa pendente, constitui excepção dilatória, que tem por objectivo evitar que o tribunal contradiga ou reproduza uma decisão anterior. O conceito nuclear da litispendência radica, pois, na definição dos parâmetros que permitem aferir da identidade das causas, com vista a determinar se uma é, ou não, a repetição da outra.

Ora, o art. 581º do CPC, sob a epígrafe «*Requisitos da litispendência e do caso julgado*», estabelece, no seu n.º 1, que a causa se repete «*quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir»,* esclarecendo, no n.º 2, que *«Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica*», e no n.º 3, que «*Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico»,* esclarecendo no

n.º 4, que «*Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Nas ações reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas ações constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido.».*

O que significa que a litispendência só ocorrerá se, cumulativamente, nas acções em apreciação intervierem as mesmas partes, sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter o mesmo efeito jurídico e, esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo facto jurídico.

No caso vertente, é fora de dúvida que os intervenientes nas duas reclamações são os mesmos, sob o ponto de vista jurídico, o que, de resto, não vem questionado neste recurso.

Todavia, o efeito jurídico que se intenta obter em cada uma dessas reclamações é manifestamente diverso, sendo, aliás, os actos reclamados completamente distintos, designadamente quanto à respectiva motivação, sendo, por conseguinte, os pedidos anulatórios igualmente diferenciados. Ou seja, os efeitos jurídicos visados numa e noutra reclamação não são coincidentes: na 1ª pretende-se a anulação do acto do órgão de execução fiscal de 2/10/2012, e no processo de reclamação n.º 165/12.9BEPRT pretende-se a anulação do acto do órgão de execução fiscal de 23/12/2011.

Na verdade, e como decorre inequivocamente da factualidade fixada na decisão recorrida, a reclamação que ainda corre termos no tribunal sob o n.º 165/12.9BEPRT teve por objecto o acto de indeferimento do pedido formulado pela executada em 22/12/2011, no sentido de que a execução fiscal não prosseguisse para a fase da penhora de bens, e assenta no invocado facto de se encontrar pendente no TAF do Porto uma outra reclamação (registada com o n.º 1766/10.5BEPRT) para apreciação da questão da prescrição da dívida exequenda, processo que, na sua óptica, determinaria a suspensão da execução até trânsito em julgado da decisão que nele viesse a ser proferida. E a motivação do respectivo acto de indeferimento, prolatado em 23/12/2011, é exclusivamente a seguinte: «… *não resulta da lei a existência de qualquer efeito suspensivo da execução quando da apresentação de reclamação judicial do art. 276º e ss do CPPT, associada ou não à prestação de garantia».*

Já a presente reclamação judicial teve por objecto o acto de indeferimento do pedido formulado pela executada em 4.09.2012, onde pretendia que o órgão da execução determinasse a imediata suspensão do processo executivo, e teve na sua base o invocado facto de a Administração Tributária lhe estar recusar a emissão de certidão de situação tributária regularizada de que carecia para apresentar junto da Associação de Turismo do Porto e Norte, pese embora estarem verificados os requisitos para essa emissão, na medida em que, perante o disposto no n.º 12 do art. 169º do CPPT, a prestação de garantia associada à pendência de reclamação determina que se suspenda a execução e se considere regularizada a situação tributária do contribuinte. E a motivação deste outro acto de indeferimento, prolatado em 02/10/2012, é, essencialmente, a de *«… não parece estarem reunidos os requisitos legais referidos no artigo 169º do CPPT, logo a execução fiscal não pode estar suspensa.».*

Por conseguinte, sendo distintos os actos sindicados, são distintos os efeitos jurídicos (anulatórios) pretendidos. E, de todo o modo, tais efeitos jurídicos não têm por causa o mesmo facto jurídico; por muito semelhantes que pudessem ser as razões que motivaram as reclamações judiciais apresentadas, a verdade é que, bem ou mal, o órgão de execução fiscal emitiu duas decisões, em dois despachos distintos, e a eventual anulação de apenas um desses despachos sempre deixaria o outro incólume. É que o julgado apenas se estende aos precisos limites e termos em que julga (art. 621º do CPC).

Em suma, além de sempre assistir à ora Recorrente o direito de reclamar de dois distintos *actos lesivos* emitidos pelo órgão da execução fiscal, em conformidade com o disposto no art. 276º do CPPT, é também fora de dúvida que são distintos os efeitos jurídicos que intenta obter através de cada uma dessas reclamações. E tanto basta para que não ocorra a excepção dilatória da litispendência.

Torna-se, pois, claro que a decisão recorrida não pode manter-se, impondo-se a sua revogação nessa parte, com a consequente baixa dos autos à 1ª instância para conhecimento do mérito da reclamação, se para tanto nada mais obstar.

3.2. Do valor do processo

Discorda a Recorrente do valor que o tribunal *a quo* atribuiu à causa na decisão final dos autos, e que fixou em € 584.193,27 por referência ao valor da execução fiscal, já que, no seu entender, o valor do processo devia ser fixado em € 5.ooo,00, por ser esse o valor máximo das reclamações dos actos do OEF face ao disposto no n.º 2 do art. 97º-A do CPPT na redacção vigente à data da instauração da reclamação (redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12).

Todavia, face à revogação da decisão recorrida, com a sua consequente eliminação da ordem jurídica e descida dos autos ao tribunal "a quo" para prolação de nova decisão, fica prejudicado o conhecimento desta questão, na medida em que só com essa decisão final que vier a ser proferida pode o valor da causa ser fixado (art. 306º do actual CPC) em conformidade com as regras legais estabelecidas no art. 97º-A do CPPT, regras que terão de ser então examinadas para aplicação do valor da causa à presente reclamação tendo em conta a data da sua instauração (art. 299º do CPC).

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão que julgou verificada

a excepção dilatória da litispendência e absolveu a Fazenda Pública da instância, e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para conhecimento do mérito da reclamação, se, para tanto, nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2014.

Assunto:

Dispensa de prestação de garantia. Legalidade do acto de indeferimento. Prova. Prova da falta de meios para prestar garantia. Suspeitas de existência de bens. Prova produzida em tribunal. Ónus da prova. Competência do tribunal.

Sumário:

I — A apreciação da legalidade do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia só pode fazer-se tendo em conta os elementos de facto e de direito que condicionaram a respectiva prolação, não sendo possível, com base em prova – produzida em Tribunal - a que a Administração Tributária não teve acesso, considerar que aquela decisão padece de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto.

II — A prova dos factos não se pode confundir com meras suspeitas, de que aquilo que se apura não corresponda à realidade.

III — A prova dos factos resulta dos dados que é possível apurar num dado momento, com as limitações inerentes ao conhecimento humano.

IV — Alegada a pobreza do recorrente, juntos documentos indiciadores dos seus parcos rendimentos, conhecida a inibição de exercer a sua profissão, sem existirem quaisquer dados que infirmem essas circunstâncias, cuja veracidade não é infirmada pelos dados disponíveis no sistema informático da Administração Tributária, tem que considerar-se provada a falta de meios económicos bastantes para prestar uma garantia de valor muito superior aos seus rendimentos.

V — O tribunal não pode praticar actos que são da competência da Administração Tributária, como resulta do disposto no n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária.

VI — Compete-lhe apenas aferir da legalidade/ilegalidade das decisões proferidas pela administração, verificando da ofensa/não ofensa dos princípios jurídicos que condicionam toda a actividade administrativa, e, anular/não anular o acto reclamado, sem qualquer possibilidade legal de, em substituição da Administração Tributária, definir se o recorrente fica ou não dispensado de prestar garantia.

Processo n.º 918/14-30.
Recorrentes: Ministério Público e outra.
Recorridos: A…… e outra.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa**
. de 18 de Março de 2014 - Julgou procedente a Reclamação e anulou o despacho reclamado de 12.09.2013, dispensando o reclamante da prestação de garantia.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, **veio interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada**, proferida no processo n.º 2204/13.7 BELRS tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A) Visa o presente recurso reagir contra a douta decisão que julgou a Reclamação judicial procedente, anulando o acto pelo qual a Administração Tributária indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia peticionado pelo reclamante, A……, executado nos autos de execução fiscal n.º 3247201301104217, e ora recorrido, bem como dispensou o então reclamante da prestação de garantia por este requerida.

B) O Ilustre Tribunal "a quo" considerou ilegal o acto reclamado, revogando o mesmo. Justifica a sua posição considerando que o reclamante logrou demonstrar, através de prova documental e testemunhal vertida nos autos, que se encontram verificadas as condições previstas no n.º 4 do artigo 52.º da LGT, condições estas de cuja verificação depende a concessão da dispensa da prestação de garantia, a fim de serem suspensos os autos executivos onde tal dispensa foi peticionada.

C) Considerou-se na sentença ora recorrida que o reclamante veio, como lhe competia, através da prova documental e testemunhal vertida no probatório dos autos que se encontra numa situação involuntária de insuficiência de meios económicos, vivendo apenas do seu ordenado e de ajuda de terceiros, não possuindo bens móveis ou imóveis, susceptíveis de penhora, para fazer face à prestação de garantia calculada pelos Serviços de Finanças de Lisboa 2 em € 133.022,69, sendo certo que o vencimento que aufere da B…… CRL., já se encontra penhorado em 1/6.".

D) Considerou o Ilustre Tribunal, no aresto ora em crise, que o reclamante logrou provar os factos de cuja verificação depende a dispensa de prestação de garantia.

E) Sem curar das questões relativas à alegação e prova, por parte do reclamante, ora recorrido, de tais factos, em sede judicial, dos pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia — matéria que não está aqui em sindicância —, refira-se que a prova desses factos foi feita em sede judicial. No entanto, em sede administrativa — momento oportuno para fazer a prova dos factos alegados no requerimento do pedido de dispensa de prestação de garantia – nenhuma prova cabal foi feita pelo requerente relativamente a tais factos.

F) Se é verdade que o então reclamante, ora recorrido, alegou, no seu requerimento, factos que, em abstracto, são idóneos a preencher os requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia por si peticionada, não menos verdade é a circunstância de não ter sido feita prova de tais factos por parte do então requerente, aquando da apresentação do pedido, nem durante o procedimento tende à decisão sobre tal pedido.

G) Veio o recorrido, em sede jurisdicional, alegar factos que, abstractamente, serão idóneos a fazer operar a dispensa de prestação de garantia, indicando testemunhas, entretanto foram ouvidas pelo Tribunal em sede de inquirição, para a prova de factos que poderiam preencher os pressupostos da dita referida dispensa. No entanto, não nos esqueçamos que estamos numa fase jurisdicional cujo fim é aferir acerca da (i)legalidade do acto praticado pelo órgão de execução fiscal!

H) Toda a prova documental apresentada nos autos de reclamação judicial e a testemunhal nesses produzida não pode ter efeitos no âmbito do procedimento despoletado pelo executado e que culminou na decisão objecto da reclamação judicial em questão, apenas produzindo efeitos nesses autos para a aferição da legalidade do acto do órgão de execução fiscal reclamado.

I) E perante o alegado pelo então requerente, ora recorrido, bem como perante a prova por este então apresentada, a decisão da Administração Tributária só poderia ter o sentido que teve, por respeito ao princípio da legalidade a que a Administração Tributária esta vinculada.

J) Os meios de prova, apresentados em sede de reclamação, diferentes daqueles que foram apresentados com o pedido de dispensa de garantia, não podem servir para analisar a eventual ilegalidade do despacho de indeferimento, pois que se trata de novos meios de prova, os quais não foram apresentados aquando do pedido de dispensa de garantia.

K) É entendimento desta Representação da Fazenda, com o devido respeito e salvo sempre melhor entendimento, que o Tribunal "quo" não perfilhou, in casu, a solução jurídica correcta na sentença objecto do presente recurso.

L) Por outro lado, decidiu o Tribunal "a quo" julgar totalmente procedente a reclamação judicial, anulando o despacho reclamado de 12.09.2013, e dispensando o reclamante da prestação de garantia, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247201301104217.

M) O Tribunal "a quo", ao dispensar o reclamante da prestação de garantia nos autos supra citados executivos, substituiu-se à Administração Tributária, na prática de acto administrativo para a qual não tem competência, sendo tal competência titulada, apenas, pela Administração Tributária.

N) O Tribunal "a quo" poderia apenas anular o acto em questão e determinando a prática de novo acto por parte da Administração Fiscal, mas nunca, ele, praticar o acto, dispensando o reclamante da prestação de garantia.

O) É, assim, entendimento da Representação da Fazenda que o Tribunal a "a quo" tomou uma decisão para a qual não tinha competência, sendo, por isso, a sentença ora em crise nula, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 125.º do CPPT, na parte que dispensou o Reclamante da prestação de garantia.

Requereu a revogação da decisão recorrida e se declare a Reclamação Improcedente.

No mesmo processo e, na sequência da mesma sentença veio o **Magistrado do Ministério Público** a dela interpor recurso tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

a) *Porque constitutivo do seu direito (art. 74º, n.º 1, da LGT), devia o ora reclamante, quer em sede de pedido de dispensa de garantia, quer em sede da petição que deu origem aos presentes autos, ter alegado factos de onde se pudesse concluir pela sua irresponsabilidade pela insuficiência ou ine-*

xistência de bens para pagamento da dívida exequenda e do acrescido, tal como lhe é imposto pelo n.º 4, do art. 52º, da LGT;

b) Não tendo sido alegados todos os factos constitutivos do direito que o reclamante pretende fazer valer em juízo, não pode o tribunal, mesmo a coberto do princípio do inquisitório, por sua iniciativa, proceder à indagação e prova de tais factos;

c) A reclamação de actos do órgão de execução fiscal tem por objecto a obtenção de sentença anulatória de acto, praticado por aquele órgão, ferido de invalidade;

d) Assim, não pode a douta sentença recorrida, porque extravasa o seu âmbito de conhecimento, determinar, em substituição da Administração Tributária, a dispensa de garantia;

e) Nestes termos, a douta sentença recorrida não se poderá manter na ordem jurídica, devendo, em sua substituição, ser decidido que a reclamação apresentada pelo reclamante é improcedente.

Requereu a revogação da decisão recorrida e se declare a Reclamação improcedente.

O executado **A.....**, apresentou, a final das suas contra-alegações, as seguintes conclusões:

1.º

Vêm os Recorrentes recorrer da douta sentença proferida no âmbito dos autos à margem referenciados, concluindo, em suma, o seguinte:

1. Que o Recorrido não alegou factos de onde se pudesse concluir pela sua irresponsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens para pagamento da dívida exequenda e do acrescido;

2. Que o tribunal "a quo" extravasou os limites do objecto do processo de reclamação do acto do órgão de execução fiscal no qual foi proferida a decisão judicial, ao anular o despacho reclamado de 12-09-2013.

2.º

Não pode, no entanto, o Recorrido perfilhar o mesmo entendimento dos Recorrentes.

3.º

Devendo manter-se a douta sentença já proferida.

4.º

Conforme expôs o Meritíssimo Juiz do tribunal "*a quo*", "(…) se o executado efectuar um pedido de dispensa de prestação de garantia, num daqueles meios processuais e, não se encontrando esse pedido devidamente fundamentado pode o órgão de execução, porque competente para a decisão, notificar o executado para produção de melhor prova, sob pena de indeferimento.

Porém, não o fazendo e, indeferindo o pedido com base nas informações por consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária, ou outras, pode o executado reclamar do acto de indeferimento, nos termos do artº 276 do CPPT.

Nesta reclamação, o executado junta a prova que entende necessária para que a sua pretensão seja apreciada em tribunal".

5.º

Precisamente o que o Reclamante e aqui Recorrido fez.

6.º

Conclui, ainda, o Meritíssimo Juiz do tribunal "a quo" que "(...) deverá o tribunal tributário poder conhecer do pedido efectuado pelo executado em última análise, sob pena de fazer perigar os princípios da segurança jurídica, legalidade tributária e acesso à justiça tributária dos administrados tributários".

7.º

O Recorrido mantém, assim, tudo quanto verteu na sua reclamação e em sede de alegações finais.

8.º

Face aos elementos carreados nos autos, encontram-se verificados os necessários requisitos legais para a procedência da acção — conforme determinado pelo tribunal "*a quo*".

9.º

Quanto ao mais, remete para todo o arrazoado constante da sua reclamação e alegações oportunamente deduzidas.

Requereu a confirmação da decisão recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido de só poder ser conhecido este recurso caso não tivesse sido proferida decisão no recurso n.º 742/14 que respeita à impugnação da sentença judicial proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 2231/13.9BELRS.

A decisão recorrida considerou provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

A) Em 04.06.2013 foi instaurado contra o reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247201301104217 que corre termos do Serviço de Finanças de Lisboa 2, de proveniência do Ministério de Administração Interna por dívida de reposição não abatida no pagamento, no montante de €133.022,69; (cfr. fls. 1 do PEF junto aos autos)

B) Em 11.06.2013, o reclamante foi citado para o referido processo de execução; (cfr. fls. 214 do PEF junto aos autos)

C) O reclamante deu entrada de um processo de Oposição Judicial em 09.07.2013 onde formulou o Pedido de Dispensa de prestação de Garantia; (cf. fls. 217 do PEF junto aos autos)

D) Em 03.08.2013, foi emitida à Autoridade Nacional de Protecção Civil, ordem de penhora n.º 324720130000159737 da importância mensal ilíquida de 1/6 do vencimento; (cf. fls. 271 do PEF junto aos autos)

E) Em 21.09.2013, o reclamante foi citado pessoalmente da penhora do seu vencimento auferido na "B…… CRL", no montante de €107.365,26; (cf. fls. 24 dos autos)

F) Em 23.09.2013, o reclamante pediu a apreciação do pedido de isenção de prestação de garantia, através de requerimento que deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 2; (cfr. fls. 304 a 306 do PEF junto aos autos)

G) Pelo ofício n.º 011165 de 25.09.2013, o reclamante foi notificado, na pessoa da sua ilustre mandatária do Despacho de indeferimento do pedido de prestação de garantia proferido pelo Diretor de Finanças Adjunto em 12.09.2013, cujo teor se dá por reproduzido; (cf. fls. 19 a 23 dos autos)

H) Em 29.08.2013 o reclamante foi notificado pela Agência de Cascais da CGD de que tinha sido efectuada penhora de €5.000,00 na conta n.º …… (cf. fls. 25 dos autos)

I) Em 06.11.2013, o Director de Finanças Adjunto manteve o Despacho de 12.04.2013, que indeferiu o pedido de dispensa de garantia formulado pelo reclamante em 23.09.2013; (cf. fls. 26 e ss. dos autos)

J) O reclamante auferiu de rendimento líquido de trabalho nos meses de Agosto Setembro e Outubro de 2013, da cooperativa "B…… CRL", €1.048,72, €837,59 e €860,79; (cf. fls. 105 e ss. dos autos)

K) Em 09.10.2013, o reclamante deu entrada dos presentes autos no Serviço de Finanças de Lisboa 2, que remetidos a este tribunal obtiveram o carimbo de entrada de 20.11.2013. (cf. fls. 2 dos autos)

III.2 Factos Não Provados

1 — Não se provou que o reclamante possua bens penhoráveis;

2 — Não se provou que o reclamante aufira outros rendimentos para além do ordenado de professor na cooperativa de ensino "B…… CRL";

Questão objecto de recurso:

1- Erro nos pressupostos de facto da decisão que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia.

Importa, antes de mais apresentar um pequeno relatório mais circunstanciado sobre os diversos termos do processo para tornar clara a decisão.

Assim:

1- Em 09/10/2013 o executado, referindo ter sido notificado da penhora do seu vencimento, apresentou reclamação a reclamação em análise na qual ataca o despacho de 12/09/2013 que indeferiu o pedido de dispensa de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal.

2- Em 18 de Março de 2014 foi proferida a decisão recorrida que considerou verificadas as condições previstas no n.º 4 do artº 52º da Lei Geral Tributária e anulou o acto reclamado de 12/09/2013 dispensando o reclamante de prestar garantia.

3- Em 18/03/2014 veio o reclamante suscitar a excepção de caso julgado com fundamento em ter a sentença proferida no proc. de reclamação 2203/13.9 BELRS anulado o despacho de 12/09/2013.

4- Em 07/05/2014 veio a Representante da Fazenda Pública arguir a excepção de litispendência com fundamento na existência de duas sentenças proferidas em processo de reclamação de actos do órgão da Administração Tributária diversos que declararam a nulidade do mesmo acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, ambas pendentes então de recurso.

5- Em 06/08/2014 foi proferida decisão pelo Supremo Tribunal Administrativo que anulou a decisão proferida no processo de reclamação 2203/13.9 BELRS na parte em que anulou o acto de indeferimento contido no despacho de 12/09/2013 e confirmou a mesma na parte em que anulou o acto de penhora de vencimento do executado.

6- O Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que não deveria ser conhecido este recurso caso tivesse sido proferida decisão no processo referido em 5.

Perante todas estas vicissitudes processuais cumpre-nos, antes de mais e, como questão prévia, afirmar que importa, ainda conhecer do presente recurso.

Em causa estavam duas decisões adoptadas pela Administração Tributária:

1- penhora de vencimento do executado, em causa no proc. de reclamação 2203/13.9 BELRS,

2- indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, em causa neste processo.

Assim, nem se verifica qualquer excepção de caso julgado porque o tribunal não teve oportunidade de tomar duas decisões sobre o mesmo pedido e a mesma causa de pedir, nem uma situação de litispendência porque não há qualquer repetição de causas.

Temos duas decisões da Administração Tributária alvo de reclamação por parte do mesmo executado para o Tribunal Tributário e dois recursos interpostos para o Supremo Tribunal Administrativo das decisões judiciais proferidas.

Bem certo que a decisão proferida no processo 2203/13.9 BELRS se pronunciou sobre a dispensa de prestação de garantia, mas, indevidamente, vindo, nessa parte a ser anulada pela decisão do Supremo Tribunal Administrativo referida em 6. Deste modo, continua sem decisão o pedido de dispensa de garantia.

Quanto a este pedido rege o disposto no artº 52º da Lei Geral Tributária.

Em fundamento da sua pretensão alegou o executado — artº 21 a 24 da petição de oposição «*que no seguimento do processo disciplinar mencionado na certidão de dívida, se viu a braços com uma situação de desemprego que não era expectável, em acréscimo foi-lhe aplicada uma medida de coacção que o impede de exercer funções na sua área de especialidade* — medida, essa, que se mantém em vigor, que tendo em consideração o avultado valor da dívida exequenda, e manifestamente impossível ao executado satisfazer as suas necessidades básicas e garantir a sua subsistência». Juntou 4 documentos, entre os quais se conta a sua declaração de rendimentos do ano de 2013 cujo valor total global atinge 21 309,10€ e um recibo — resumo dos serviços prestados — Maio de 2013, emitido pela B……, CRL, no valor de 1 292,49€.

A Administração Tributária entendeu suficientemente alegada a inexistência de bens e a ausência de responsabilidade do executado na inexistência ou insuficiência de bens, mas considerou que tais factos se não mostram acompanhados de prova suficiente. Nas diligências levadas a cabo pela Administração Tributaria para penhorar bens ao executado junto das suas entidades patronais verificou-se que tal não foi possível por o executado ter deixado de prestar serviços a essas entidades.

O executado, tendo reclamado deste despacho, apresentou prova no Tribunal Tributário dos factos que alegou, como se constata do probatório da sentença recorrida.

O Tribunal recorrido procedeu à audição da prova testemunhal oferecida pelo reclamante e que não tinha sido apresentada no pedido de dispensa de prestação de garantia e, com base nela e nos documentos existentes nos autos, estes já do conhecimento da Administração Tributária decidiu que estavam reunidas as condições para isentar o recorrente do dever de prestar garantia, anulou a decisão reclamada, e, declarou a dispensa de prestação de garantia.

Como refere a Representante da Fazenda Pública a apreciação da legalidade do acto de indeferimento só pode fazer-se tendo em conta os elementos de facto e de direito que condicionaram a respectiva prolação, não sendo possível, com base em prova a que a Administração Tributária não teve acesso, considerar que aquela decisão padece de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto.

Para além disso, como resulta do disposto no n.º 4 do art. 52.º da Lei Geral Tributária, o tribunal recorrido não pode praticar actos que são da competência da Administração Tributária. Compete-lhe apenas aferir da legalidade/ilegalidade das decisões proferidas pela administração, verificando da ofensa/não ofensa dos princípios jurídicos que condicionam toda a actividade administrativa, e, anular/não anular o acto reclamado, sem qualquer possibilidade legal de, em substituição da Administração Tributária, definir se o recorrente fica ou não dispensado de prestar garantia.

Voltando aos fundamentos da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia verifica-se que a Administração Tributária considera que o recorrente alegou todos os factos necessários a obter o deferimento do seu pedido, em sentido inverso ao que foi entendido pelo Magistrado do Ministério Público. Cremos que, nesta parte fez uma correcta apreciação do pedido, pois, se o recorrente invocou que a situação económica em que se encontra resulta de lhe ser exigido o pagamento de um montante pecuniário elevado e, a par dele se viu confrontado com despedimento involuntário e impossibilidade de exercer a sua actividade profissional habitual, auferindo parcos rendimentos de trabalho, tal vale por alegar que a impossibilidade de pagar o montante exequendo não resulta de acto voluntário seu. Alegou que não foi ele que se despediu, colocando-se voluntariamente numa situação de desemprego. Para além disso, tendo perdido o seu emprego não pode desempenhar a sua actividade profissional por de tal ter sido impedido por decisão do processo disciplinar que deu causa ao montante exequendo.

Terá a Administração Tributária reunido prova bastante nestes autos de que o recorrente apresenta uma manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis?

A Administração Tributária entende que não.

Porém, quando tentou penhorar bens – proventos auferidos pelo trabalho – recebeu das entidades processadoras desses pagamentos a informação de que o recorrente já lá não exerce funções, o que reafirma a sua alegada situação de desemprego ou, pelo menos, substancial precariedade de emprego.

Bem certo que o recorrente não explicou o que aconteceu na partilha dos bens comuns do seu casal no momento da sua dissolução, 2011, e a razão pela qual o prédio urbano passou a pertencer ao seu ex-cônjuge, sem que pareça que ele haja recebido quaisquer tornas em contrapartida. Tão pouco explicou porque vendeu em 2012 à sua irmã a sua quota-parte no prédio que ambos receberam por herança, qual o preço que recebeu dessa venda, etc.

O processo dispõe neste momento de alguns dados que permitem melhor conhecer esse percurso patrimonial do recorrente, recolhidos em sede de julgamento no Tribunal Tributário, mas, em boa ver-

dade a Administração Tributária quando indeferiu o pedido não tinha deles conhecimento, como anota a Representante da Fazenda Pública.

Seguindo de perto o recente acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 29-11-2012, diríamos que:

«A questão de saber sobre quem recai tal ónus tem-se vindo a colocar nos tribunais tributários. JORGE LOPES DE SOUSA, escalpelizando exaustivamente a questão, dá-lhe a melhor resposta:

«*Como se depreende do art. 52.º, n.º 4, da LGT, para ser deferida a dispensa de prestação de garantia é necessário que se satisfaçam três requisitos, cumulativamente, embora dois deles comportem alternativas, pelo que o executado deverá na petição tê-los em conta:*

— que haja uma situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para pagamento da dívida exequenda e do acrescido; (3) [(3) De harmonia com o disposto no art. 199.º, n.º 5, do CPPT, no âmbito do «acrescido» incluir-se-ão os juros de mora contados até à data do pedido, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, mais 25% da soma daqueles valores e da dívida exequenda.

— que essa inexistência ou insuficiência não seja imputável ao executado;

— que a prestação da garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos.

Estando-se num processo de natureza judicial, as regras aplicáveis em matéria de ónus da prova são as previstas no CC, designadamente as que constam dos seus arts. 342.º e 344.º.

As regras básicas em matéria de ónus da prova, que constam do art. 342.º do CC são as de que «àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado» (n.º 1), que «a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita» (n.º 2) e que «em caso de dúvida, os factos devem ser considerados como constitutivos do direito» (n.º 3).

O essencial deste critério de repartição do ónus da prova é também adoptado no procedimento tributário, por força do disposto no art. 74.º, n.º 1, da LGT em que se estabelece que «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque».

No art. 344.º do CC estabelecem-se as situações em que, excepcionalmente, se afastam aquelas regras do art. 342.º que são «quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine» e «quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado».

À face destas regras, é de concluir que é sobre o executado, que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido. (...) Para além disso, o texto do n.º 3 do art. 170.º do CPPT aponta no mesmo sentido, ao estabelecer que o pedido deve ser instruído com a prova documental necessária, o que pressupõe que seja apresentada pelo executado toda a prova relativa a todos os factos que têm de estar comprovados para ser possível dispensar a prestação de garantia».

Na realidade, o recorrente no processo de execução fiscal disse estar involuntariamente numa situação de manifesta falta de meios económicos para prestar a garantia e para pagar o montante exequendo e, os elementos documentais dos autos apontam efectivamente nesse sentido. Alegou essa circunstância e fez prova dela. Não há qualquer elemento que concretamente demonstre, ou sequer indicie que, ao invés, ele dispõe de uma situação financeira desafogada que lhe permita prestar garantia do montante exequendo e acrescido e obter, dessa forma a suspensão do processo executivo pelo tempo que perdurar a discussão sobre a decisão do referido processo disciplinar.

A Administração Tributária diz dispor de elementos de que foram alienados dois imóveis de ele que era comproprietário, em 2011 e 2012, sem retirar daí qualquer consequência, sendo que tais actos de disposição, por si só, nada dizem da actual situação económica do recorrente.

A prova dos factos não se pode confundir com meras suspeitas, de que aquilo que se apura não corresponda à realidade. A prova dos factos resulta dos dados que é possível apurar num dado momento, com as limitações inerentes ao conhecimento humano. O recorrente diz que tem paupérrimos rendimentos e juntou alguns documentos indiciadores dos seus parcos rendimentos, sendo que não foi possível encontrar quaisquer dados que infirmem essa circunstância, tanto mais que todos os dados disponíveis no sistema informático da Administração Tributária reforçam a veracidade dessa mesma situação.

Tanto quanto foi possível apurar nos autos o recorrente encontra-se em situação de manifesta falta de meios económicos tendo sido a ela conduzido por perda involuntária do seu emprego a que acresce a inibição de exercer a sua profissão, pelo que a decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia suportada na insuficiência de prova desses requisitos carece de suporte lógico e legal.

Nestes termos, improcede, pois, o recurso apresentado pelo Magistrado do Ministério Público, merecendo parcial provimento o recurso apresentado pela Representante da Fazenda Pública, impondo-se a confirmação da sentença recorrida na parte em que anulou o despacho de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, com fundamento em ilegalidade por erro nos pressupostos de

facto, ainda que com diversos fundamentos dos nela expendidos e a sua revogação na parte em que dispensou o reclamante da prestação de garantia, tendo em conta que o tribunal não pode substituir-se à Administração Tributária, praticando actos da competência desta.

Competirá ao órgão de execução fiscal proferir nova decisão em que aprecie o pedido de dispensa de prestação de garantia formulado à luz do aqui decidido, em conformidade com o que lhe impõe não só a lei (art. 100º da LGT) como, também, a Constituição da República Portuguesa (art. 205.º n.º 2).

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso interposto pelo Magistrado do Ministério Público, conceder parcial provimento ao recurso apresentado pela Representante da Fazenda Pública, e, em consequência, confirmar a sentença recorrida na parte em que anulou o despacho de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, e, a sua revogação na parte em que dispensou o reclamante da prestação de garantia.

Custas pela Fazenda Pública na proporção do respectivo decaimento que se computa em 1/3.

Lisboa, 15 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Extinção da Instância. Impossibilidade Superveniente. Custas.

Sumário:

Decretada a extinção da instância em oposição do revertido à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal por morte do infractor, e considerando a lei que a declaração de insolvência do réu ou executado constitui alteração superveniente das circunstâncias não imputável nem ao exequente nem ao executado/oponente, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos artigos 287.º, alínea e) e 536.º, n.os 1 e 2, alínea e), do CPC, aplicável subsidiariamente.

Processo n.º 160/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……..
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., nif ……., com os demais sinais nos autos, deduziu oposição à execução fiscal n.º 1872200601002279, instaurada inicialmente contra a sociedade Restaurante B……., Lda e contra si revertida pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, por dívidas de Coimas e outros encargos, no montante global de € 6. 108,76.

Por sentença de 28 de novembro de 2012, o TAF do Porto, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, condenando a Fazenda Pública ao pagamento das custas processuais.

Inconformada com o assim decidido a Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA Norte.

Por decisão a fls.303/309, o TCA Norte declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, cabendo tal competência à secção de Contencioso Tributário do STA.

A Fazenda Pública, interpôs o presente recurso, cujas alegações integram as **seguintes conclusões:**

A. A douta decisão exarada nos autos, em face da extinção da execução fiscal, julgou a presente Oposição extinta por inutilidade superveniente da lide e condenou a Fazenda Pública nas respectivas custas, justificando esta condenação ao abrigo do disposto no art. 450.º, n.º 3, 2ª parte do CPC, com o que Fazenda Pública não se conforma atendendo ao circunstancialismo que justificou a extinção do processo executivo.

B. Conforme informação e despacho exarados nos autos de execução 1872200601002279 e aps, de que se dá nota no seu aspecto essencial pelo ofício n.º 5015 de 11.12.2012 remetido pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim aps autos de execução:

a. Registo em 27.12.2012 da dissolução e encerramento da liquidação da sociedade originária devedora nos mesmos autos, por decisão de 20.06.2012, transitada em julgado em 10.07.2012, no processo 684/07.9TYVNG, que correu pelo 1º juízo do TCVNG - "Restaurante B……..., Lda, nipc ……. (conforme Ins. 6 — Ap. 08/20120727);

b. O processo executivo 1872200601002279 e aps, foi, em consequência, em 11.12.2012, declarado extinto por morte do infractor, nos termos do disposto no art. 176º, n.º 2 a) do CPPT.

c. Em 16.10.2012, pelo ofício n.º 5015, o órgão de execução fiscal — Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim - comunicou ao Tribunal a extinção do PEF, "nos termos do disposto no art. 176º, n.º 2 a) do CPPT".

C. Deste modo, o facto que motivou a extinção da execução fiscal a dissolução da sociedade, porque a obrigação de pagamento das coimas se extinguiu, nos termos dos referidos art. 62.º do RGIT e do e art. 176.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.

D. A extinção da execução fiscal opera ope legis, nos termos do art. 176.º, n.º 2 a) do CPPT e a AT, ou melhor, o órgão da execução fiscal, limitou-se a declará-la [Neste sentido se pronunciou o STA, no processo n.º 0779/11, de 21.09.2011, em que foi relator Francisco Rothes, publicado em www.dgsi.pt, do qual transcrevemos as conclusões no ponto 17 destas alegações].

E. Não é de imputar à AT a dissolução da sociedade e atenta a regra do n.º 3 do art. 450.º do CPC, de que, nos casos nele previstos, o autor só não paga as custas se for imputável ao réu a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas deve recair sobre o Oponente que nessa acção assume a posição de autor enquanto a Fazenda Pública assume a de réu, pelo que não pode nesta parte manter-se a decisão recorrida.

Não houve contra-alegações.

O EMMP emitiu o seguinte parecer:

Questiona-se o acerto da sentença do TAF do Porto de 28.11.2012 que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 287º, alínea e) do CPC ex vi do art. 2º, alínea e) do CPPT e condenou a Fazenda Pública em custas, nos termos de art. 450º, n.º 3, 2ª parte do CPC.

É apenas o segmento referente à condenação em custas que é posto em causa no presente recurso.

Vejamos:

Constitui regra geral em matéria de custas que estas sejam suportadas por quem tenha dado causa ao processo ou, não havendo vencimento, por quem dele tenha tirado proveito, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (art. 527º, nºs 1 e 2 do CPC — art. 446º, n.º 5 1 e 2, na redacção revogada).

No que concerne às situações em que circunstâncias supervenientes não imputáveis ao autor/requerente ou ao réu/requerido (as descritas no n.º 2 do preceito) obstam ao normal desenvolvimento do processo, prescreve o art. 536º, n.º 1 do CPC (art. 450º, na redacção revogada) que as custas são repartidas entre eles em partes iguais.

Nos demais casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a regra é a de que a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas (art. 536.º, n.º 3 do CPC — art. 450º, n.º 3, na redacção revogada).

No caso em apreço, a decisão de extinção da instância por inutilidade superveniente surge na sequência da informação prestada pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, através do ofício n.º 5015, de 16.10.2012, de que por despacho de 11.09.2011 havia sido declarado extinto o processo de execução fiscal. Nesse ofício, junto a fls. 241, apenas se informa que "em 2012.09.11, foram declaradas extintas as execuções por Despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim nos termos do art. 176º, n.º 2, alínea a) do CPPT", dispositivo este que se refere à extinção do processo executivo por morte do infractor.

A condenação em custas, como se vê da sentença recorrida, tem por base o disposto no art. 450º, n.º 3 do CPC.

Ora, não se vê como imputar à Fazenda Pública a responsabilidade pela declarada inutilidade superveniente decorrente da extinção ope legis da execução fiscal instaurada para pagamento coercivo de coimas fiscais pelo facto morte do infractor ou a situação a ela assimilável de dissolução da sociedade, ocorrida no decurso da oposição (fls. 272 dos autos, que confirma o alegado no requerimento de fls. 243).

Assim, salvo melhor entendimento, considerando a regra do citado art. 450º, n.º 3 do CPC (agora art., 536º, n.º 3 do CPC), não podiam as custas deixar de ficar a cargo do oponente posto que é ele que no processo de oposição assume a posição de autor.

Quando muito, tendo em conta que o oponente foi chamado à execução por reversão, na qualidade de responsável subsidiário, haveria lugar a repartição de custas, nos termos do disposto no art. 450º, n.º 1 do CPC (agora art. 536º, n.º 1 do CPC).

Nesta conformidade, sem mais considerações, pronuncio-me pela procedência do presente recurso e, consequentemente, pela revogação do segmento da sentença impugnado.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

A decisão recorrida tem o seguinte teor:

"A……., NIF ……, com os demais sinais de identificação nos autos, veio deduzir oposição à execução fiscal n 1872200601002279 e inicialmente instaurada contra a sociedade "Restaurante B……., Lda." contra si revertida pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, por dívidas e Coimas e encargos, no montante total de € 6.108,76.

Entretanto, pelo ofício n.º 5015, de 16/10/2012, a fls. 299 ss dos autos, veio o Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim informar que por despacho proferido e 11/09/2011, foi declarado extinto o processo executivo n.º 872200601002279 e apensos, nos termos do art. 176, n.º 2, alínea a) do CPPT.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da instância por inutilidade superveniente da lide.

Extinta a execução pelo órgão de execução, o escopo da oposição deduzida alcançada, pelo que torna-se inútil a prossecução e o conhecimento da lide. Consequentemente, julgo extinta a instância por inutilidade superveniente da lide artigos 287 alínea e) do CPC ex vi do art. 2º alínea e) do CPPT.

Custas pela Fazenda Pública – art. 450.º n.º 3, 2 parte. Registe e notifique.

Porto, 28/11/2012"

3 – DO DIREITO

Comprovada que foi a extinção da execução fiscal pela dissolução e encerramento da liquidação da sociedade originária devedora das dívidas de coimas e encargos inerentes em data ulterior àquela em que foi deduzida a presente oposição, foi julgada extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide e condenada a Fazenda Pública na totalidade das custas devidas.

A Fazenda Pública insurgiu-se contra essa condenação mediante recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, que, resultando a impossibilidade superveniente da lide da extinção da execução fiscal por dissolução e encerramento da liquidação da sociedade originária devedora das dívidas, ocorre circunstância superveniente que não lhe é imputável e que atenta a regra do n.º 3 do art. 450.º do CPC, de que, nos casos nele previstos, o autor só não paga as custas se for imputável ao réu a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas deve recair sobre o Oponente que nessa acção assume a posição de autor enquanto a Fazenda Pública assume a de réu, pelo que não pode nesta parte manter-se a decisão recorrida.

Atentas as alegações da Recorrente, a questão a apreciar e decidir consiste em saber de quem é a responsabilidade pelas custas uma vez que nos presentes autos de oposição intentada pelo revertido foi declarada a inutilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal instaurada para pagamento coercivo de coimas fiscais pelo facto morte do infractor ou pela situação a ela assimilável de dissolução/liquidação da sociedade, ocorrida no decurso do processo o que se mostra plenamente documentado.

DA CONDENAÇÃO EM CUSTAS PELA EXTINÇÃO DA INSTÂNCIA

DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

A regra geral em matéria de custas assenta no princípio da causalidade, ou seja, paga as custas a parte que lhes deu causa, a parte cuja pretensão não foi atendida, a parte que não tem razão no pedido que deduziu; subsidiariamente, deve atender-se ao princípio do proveito, segundo o qual, não havendo vencimento, paga as custas quem do processo tirar proveito.

Vejamos o quadro legal:

[cfr. art. 527 do CPC («1 - A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

2 - Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

[…]».), que corresponde ao anterior art. 446.º].

Nos casos de extinção da instância por inutilidade/impossibilidade da lide, o art. 536.º do CPC («1 - Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

2 - Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:

[…]

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;

[…]

3 - Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.

[…]».), que corresponde ao anterior art. 450.º, estabelece as regras a observar:

Como se expendeu no recente ac. deste STA de 08/10/2014 tirado no rec. 0867/14: "· de acordo com o n.º 1, nos casos em que a pretensão ou oposição deduzidas fossem fundadas no momento em que foram deduzidas e o deixaram de ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, ou seja, a inutilidade ou impossibilidade resulte de circunstâncias não imputáveis ao autor ou ao réu, considerando-se que integram essa categoria as situações enumeradas no n.º 2, entre as quais a prescrição, as custas serão repartidas por ambos em partes iguais;

· nos termos do n.º 3, nos casos em que a inutilidade superveniente da lide resulte de circunstâncias que não as referidas nos dois primeiros números do artigo, paga as custas o autor, a menos que a impossibilidade ou inutilidade seja imputável ao réu, caso em que este responde pelas custas; ou seja, nesses casos, o autor é sempre responsável pelas custas quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável (Naquela que se nos afigura a melhor interpretação, a responsabilidade do réu pelas custas depende exclusivamente da imputabilidade objectiva do facto que determine a inutilidade superveniente, não se exigindo uma imputação subjectiva, traduzida na eventual censura ético-jurídica (culpa) pela verificação desse facto.).

Estas regras são aplicáveis ao processo tributário ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal.

APLICAÇÃO DAS REGRAS ENUNCIADAS AO CASO DOS AUTOS

Subsumindo a situação sub judice às regras que ficaram expostas, conclui-se que as custas devem ser suportadas pela Exequente e pelo Oponente, em partes iguais.

Na verdade, sendo que se pretendia a cobrança de obrigações pecuniárias imputadas à executada originária e a extinção da execução fiscal teve origem na extinção da sociedade infractora (por morte do infractor), que a lei considera integrar «uma alteração das circunstâncias não imputável às partes» (cfr. citado art. 536.º, n.º 2, alínea e), do CPC), a regra é a da repartição das custas em partes iguais, como tem vindo a decidir este Supremo Tribunal Administrativo em jurisprudência constante (Cfr. os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo embora reportados a situações de prescrição que se integram na alínea c) do n.º 2 do referido artº 536º n.º 2 do CPC:

- de 30 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 1472/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Março de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf), págs. 523 a 525, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7eb22625b183b3cc80257b1d00429c0f?OpenDocument;

- de 26 de Março de 2014, proferido no processo n.º 89/14, publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Setembro de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32210.pdf), págs. 1200 a 1204, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2087f865036e31e480257cac00523226?OpenDocument.).

Há, pois, que revogar a decisão na parte recorrida, que entendeu que as custas da extinção da instância deviam ser suportadas exclusivamente pela Exequente, e substituí-la, de acordo com o que ficou exposto, pela condenação da Fazenda Pública e do Oponente, em partes iguais.

CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal por dissolução da sociedade infractora/morte do infractor, e considerando a lei que a declaração de insolvência da originária executada constitui alteração superveniente das circunstâncias não imputável nem ao exequente nem ao executado/oponente, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 536.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.

4. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder parcial provimento ao recurso, revogar a decisão na parte recorrida e, em substituição, condenar a Fazenda Pública e o Oponente/revertido nas custas, em partes iguais.

Custas pela Fazenda Pública neste STA por ter decaído em parte e, tendo em atenção a medida do decaimento.

Lisboa, 29 de Outubro 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Pedido de reforma de Acórdão. Pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça.

Sumário:

I — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 616.º, n.º 2, alíneas a) e b), e 666.º do Código de Processo Civil, é lícito às partes requerer reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

II — Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito quando esse erro for evidente, patente e virtualmente incontroverso.

III — Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidenda no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.

Processo n.º 166/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – A Fazenda Pública, recorrente nos presentes autos, notificada do nosso Acórdão de 9 de Julho de 2013, de fls. 415 a 428 dos autos, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do TAF do Porto (Equipa Extraordinária), que julgara parcialmente procedente a impugnação deduzida por A…….. contra o despacho de indeferimento de reclamação graciosa, liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2003 e respectivas liquidações de juros compensatórios, vem, ao abrigo do disposto no artigo 616º n.º 1 e n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC):

- **requerer a sua reforma quanto a custas**, solicitando que, atenta a (falta de) complexidade da causa e a sua (irrepreensível) conduta processual, *este Tribunal faça uso da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6.º do RCP, por forma a dispensar a mesma do pagamento do remanescente da taxas de justiça, em ambas as instâncias,* mais alegando que *a fixação de custas no valor de €13.360,00 viola, em absoluto, o princípio do acesso ao direito e aos tribunais e da proporcionalidade entre a correspectividade entre os serviços prestados e a taxa de justiça cobrada aos cidadãos por recorrerem aos tribunais,* devendo *ser julgada inconstitucional – por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no art. 20.º da CRP, conjugado com o princípio da proibição do excesso e o princípio da proporcionalidade – a norma que se extrai da conjugação do disposto no art. 6.º n.º 1 e 2 e Tabela I A e B anexa do RCP, na parte em que dela resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas exclusivamente em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo.* Requer *a reforma do acórdão quanto a custas, tendo em conta o limite máximo de €275.000,00 fixado na Tabela I do RCP, desconsiderando-se o remanescente aí previsto* (cfr. requerimento, a fls. 391 a 393, frente e verso, dos autos)

e bem assim,

- **requerer a reforma do Acórdão,** alegando ter este incorrido em *erro na qualificação jurídica dos factos e por constarem do processo documentos que, só por si, implicam decisão diversa da proferida,* devendo o Acórdão ser reformado em conformidade com o entendimento da Fazenda Pública e julgada improcedente a impugnação (cfr. requerimento, a fls. 394 a 403, frente e verso, dos autos).

2 – Respondeu o recorrente, nos termos de fls. 406 a 418, concluindo no sentido de que *deve o requerimento apresentado pela Recorrida ser indeferido, "in totum", por, além do mais que aqui não caberá, ser substantiva e processualmente inadmissível.*

Foram dispensados os vistos dada a simplicidade da questão.

3. Cumpre decidir, pois que a tal nada obsta.

3.1 Do pedido de reforma do Acórdão

Nos termos das disposições combinadas dos actuais artigos 616.º, n.º 1 e 2 e 666.º do Código de Processo Civil (CPC), é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, ou constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

O relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro justifica nos termos seguintes esta faculdade:

«Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto». (fim de citação)

Ora, da releitura do acórdão reformando não se extrai que tenha sido cometido *qualquer lapso, menos ainda manifesto,* na d*eterminação da norma aplicável,* na *qualificação jurídica dos factos* ou na (não) consideração de qualquer documento junto aos autos que, só por si, implicasse necessariamente decisão diversa da proferida, a não ser que se entenda, o que se não concede, que a interpretação dos factos controvertidos efectuada pela Inspecção Tributária no seu Relatório não pudessem ser sindicados pela impugnante e pelos Tribunais.

No fundo, a requerente, a coberto do seu pedido de reforma, nada mais faz do que manifestar a sua discordância com o decidido, reiterando os argumentos que já aduziu na sua contestação em 1.ª instância e na sua alegação de recurso, e que, não obstante terem sido objecto de adequada ponderação, não mereceram a adesão deste STA, que julgou improcedente o recurso.

Ora, porque não se descortina, no Acórdão cuja reforma é requerida qualquer lapso que importe reformar vai indeferido o pedido de reforma do Acórdão.

3.2 Do pedido de reforma quanto a custas

Mais requer a requerente que este STA *faça uso da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6.º do RCP, por forma a dispensar a mesma do pagamento do remanescente da taxas de justiça, em ambas as instâncias,* atenta a falta de complexidade da causa e a sua irrepreensível conduta processual, mais alegando que *a fixação de custas no valor de €13.360,00 viola, em absoluto, o princípio do acesso ao direito e aos tribunais e da proporcionalidade entre a correspectividade entre os serviços prestados e a taxa de justiça cobrada aos cidadãos por recorrerem aos tribunais,* devendo *ser julgada inconstitucional – por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no art. 20.º da CRP, conjugado com o princípio da proibição do excesso e o princípio da proporcionalidade – a norma que se extrai da conjugação do disposto no art. 6.º n.º 1 e 2 e Tabela I A e B anexa do RCP, na parte em que dela resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas exclusivamente em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo.*

Entende, porém, este STA que nada há, também, a reformar quanto a custas.

O Acórdão cuja reforma é peticionada, negando provimento ao recurso da Fazenda Pública, condenou-a nas custas do recurso, o que se afigura absolutamente correcto em face das normas legais que determinam a responsabilidade por custas (artigo 527.º n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, ex-artigo 446.º do mesmo Código), daí que nada haja a reformar no Acórdão quanto a custas.

No que ao pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça respeita, formulado a coberto do presente pedido de reforma quanto a custas, tem-se entendido que não cabe a este STA apreciá-lo senão no que respeita à acção que a ele foi dirigida – a saber, *in casu,* o recurso da sentença do TAF do Porto.

E quanto a este não se vê, contrariamente ao alegado, motivo para a respectiva dispensa.

Dispõe o n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais que: «*Nas causas de valor superior a (euro) 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento».*

No caso dos autos, a questão decidenda no recurso não se afigurou de complexidade inferior à comum - designadamente por se tratar de questão já antes decidida por este STA ou por o processo ter terminado sem decisão de mérito -, tratando-se, ao invés, de questão complexa, a exigir adequada ponderação do respectivo quadro legal de referência e criteriosa análise dos factos provados e dos argumentos das partes, não se vislumbrando, por aí, motivo para a dispensa do remanescente da taxa de justiça.

E no que respeita à conduta processual das partes, se nada lhes há a censurar, também não se vê que mereça qualquer prémio, pois ao actuarem cordatamente no processo mais não fizeram do que aquilo que delas se espera e exige.

Também não se nos afigura, contrariamente ao alegado, que, no caso concreto, o montante da taxa de justiça devido se afigure manifestamente desproporcionado relativamente ao serviço público prestado e por isso violador dos princípios constitucionais do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, da proporcionalidade e da necessidade.

Quanto a isto, porém, caberá a última palavra ao Tribunal Constitucional - se as partes o quiserem -, impondo-se tal juízo, se contrário ao agora formulado, a este STA.

Pelo exposto vai também indeferido o pedido de reforma quanto a custas.

- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Fonseca Carvalho.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Graduação de créditos. Privilégio imobiliário especial.

Sumário:

I — Os créditos reclamados de IMI e Contribuição autárquica inscritos para cobrança no ano da penhora e nos dois anteriores deverão ser graduados em 1.º lugar, uma vez que, gozam de privilégio imobiliário especial sobre o imóvel penhorado, conforme o disposto no artigo 751.º do CC, sendo que no concurso entre uma hipoteca e um privilégio imobiliário especial devem ser graduados antes do crédito hipotecário reclamado.

II — Os créditos reclamados de IRC que foram graduados em 3.º lugar inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores), porque gozam de privilégio imobiliário geral, conforme o disposto no artigo 116.º do C.I.R.C., devem ser graduados logo após os créditos garantidos por hipoteca.

Processo n.º 207/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorridos: B…, S. A., e outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos que correm apensos à execução fiscal n.º 3360200301000608 em que é executado A……., NIF ……, melhor identificado nos autos, por dívidas de IRC do ano de 2002, de IMI dos anos de 2003 a 2008, Contribuição Autárquica e de coimas fiscais.

Por sentença de 26 de dezembro de 2012, o TAF do Porto, graduou em primeiro lugar os créditos reclamados pela B……. SA e pela C……., SA, melhor identificados nos autos.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a Fazenda Publica, interpondo o presente recurso para o TCA Norte que por acórdão de 13 de dezembro de 2013, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando para o efeito, competente a secção de Contencioso Tributário deste Supremo

Tribunal Administrativo, para onde os autos foram remetidos, **com as seguintes conclusões das alegações:**

«A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que graduou indevidamente os créditos exequendos e reclamados de IMI, CA e de IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004, os quais gozam de privilégio especial, sendo que os créditos de IMI e CA prevalecem sobre os créditos reclamados pela B……, SA e pela C……., SA, garantidos pelas hipotecas, e o crédito relativo ao IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004, deveria prevalecer sobre os créditos garantidos por penhora, bem como os respectivos juros de mora.

B. A Fazenda Pública não concorda com a ordem de graduação, concretamente, no que respeita créditos exequendos e reclamados de IMI, CA e de IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004, os quais gozam de privilégio especial, sendo que os créditos de IMI e CA prevalecem sobre os créditos reclamados pela B……., SA e pela C……., SA, garantidos pelas hipotecas, e o crédito relativo ao IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004, deveria prevalecer sobre os créditos garantidos por penhora, bem como os respectivos juros de mora.

C. Os créditos reclamados por dívidas de IMI gozam de privilégio imobiliário nos termos do art. 744º, n.º 1 do Código Civil e do art. 122.º do C.I.M.I.

D. Os créditos reclamados de CA gozam de privilégio imobiliário nos termos do art. 24º do Código do CCA e 748º do CC.

E. Decorre do art. 686º n.º 1, do Código Civil, que "a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas móveis, ou equiparadas, pertencentes aos devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

F. Assim, de harmonia com o acórdão do TCAN 18/09/2008, proc. 0160/06.7BEPNF o crédito exequendo do IMI goza de privilégio imobiliário nos termos previstos no Código Civil para a contribuição predial. O artigo 744.º do Código Civil confere aos créditos da contribuição predial privilégio imobiliário sob os bens sujeitos à contribuição predial além de privilégio mobiliário geral. Este crédito deve ser graduado nos termos do artigo 751.º do Código Civil preferindo à hipoteca ainda que anterior e devidamente registada, e ainda no mesmo sentido se pronunciaram os acórdãos do TCAS de 20/11/2012, proc. 0598/12 e do STA 31/10/2007, proc. 0635/07.

G. Deste modo, os créditos exequendos e reclamados de IMI e CA, os quais gozam de privilégio especial, deveriam ser graduados antes dos créditos hipotecários reclamados pela B……, SA e pela C……., SA.

H. Ademais, o crédito reclamado de IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004, goza de privilégio imobiliário nos termos do art. 108º do Código do IRC e deveria prevalecer sobre os créditos garantidos por penhora, neste sentido, vide os acórdãos do STA de 05/07/2012, proc. 0315/12 e de 14.02.2013, proc. 01340/12.

I. Daí que, os créditos reclamados e exequendos com garantia apenas da penhora tenham que ceder perante o crédito de IRC e respectivos juros de mora, por gozar quanto a este, a Fazenda Pública do privilégio especialmente previsto na lei, no artº 108º do CIRC.

J. E de igual privilégio gozam os juros de mora referentes a três anos, art. 44º da LGT e art. 8º do Dec Lei 73/99 de 16 Março, os quais deveriam ter sido considerados na graduação de créditos.

K. Desta forma, os créditos deveriam ser graduados da seguinte forma:

1º - Os créditos exequendos e reclamados de Contribuição Autárquica e de IMI respeitantes ao prédio penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º), que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores), os quais gozam de privilégio imobiliário especial (cfr. artigo 24º n.º 1 do CCA e artigo 122º do CIMI);

2º - O crédito reclamado pela B……., SA, de 119.730,51 €, até ao limite máximo garantido (54.600.00$00) pela hipoteca constituída a seu favor, sob a Inscrição C-1, pela Ap. 39 de 1995/05/15 sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º);

3º - O crédito reclamado pela C……., SA, de 178.428,76 € até ao montante máximo garantido de (21.765.251$00) pela hipoteca constituída a seu favor sob a Inscrição C-1, pela Ap. 43 de 1999/04/14, sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º);

4º - Os demais créditos reclamados pela Fazenda Pública, por dívidas de IRC, que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores), os quais gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (cfr. artigo 108º do CIRC)."

5º - Os demais créditos exequendos, garantidos por penhora sobre o prédio urbano artigo 1305, efectuada em 23/03/2004, e registada na Conservatória do Registo Predial pela Ap. 34 de 2006/11/07, até ao montante máximo garantido de 7.751,16€;

6º - Os créditos reclamados pela Fazenda Pública (por dívidas de IRC de 2003 e 2004 objecto de cobrança coerciva nos Processos de Execução Fiscal n.º 3964200501010956 e 3964200501058452 e de IRS de 2004 objecto de cobrança coerciva no Processo de Execução Fiscal n.º 39642005001059041)

os quais se mostram garantidos por penhora sobre o mesmo prédio (artigo 1.305º) registada pela Ap. 89 de 2008/01/08.

L. Sendo que deverá ser revogada a douta decisão de forma a graduar os créditos reclamados e respectivos juros de mora, consoante o acima exposto, uma vez que a mesma viola os artºs 686 n.º 1º C.C., artº. 7449 do CC, 151º do CC, artº. 108º do CIRC, artº. 8º do DL. n.º 73/99 de 16 de Março e artº. 44º da LGT.»

Não houve contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso na consideração de que quanto aos créditos de I.M.I. e de C.A. graduados em 3.º lugar de privilégio imobiliário sobre o imóvel penhorado, é certo serem os mesmos de graduar em 1.º lugar, conforme conjugadamente resulta do disposto no art. 751.º do CC. E que, gozando o crédito de I.R.C. graduado em 3.º lugar de privilégio imobiliário geral, conforme ora previsto no art. 116.º do C.I.R.C., deve o mesmo ser graduado logo após os garantidos por hipoteca, em face do que previsto no art. 749.º n.º 1 do C.C. e antes dos demais garantidos por mera penhora, agora por aplicação do disposto no art. 733.º do C.C., mais defendendo que quanto aos juros de mora os quais não constam explicitamente da graduação, são de considerar quanto aos cobertos por privilégio os juros dos últimos 2 anos, nos termos do art. 724.º do C.C. e que quanto a todos os demais créditos a graduar, por estarem garantidos por penhora, são de considerados abrangidos os juros dos últimos 3 anos, nos termos do art. 44.º n.º 2 da L.G.T., na redacção à data aplicável (anterior à dada pelo Dec.-Lei n.º 64-B/2011, de 30/12), sendo ainda aplicável por remissão o art. 8º do Dec.-Lei n.º 73/99, de 16/3, em que se prevê a taxa aplicável.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal de primeira instância deu como provada a seguintes factualidade:

1. Contra A……, NIF ……, corre no Serviço de Finanças do Porto 3, o Processo de Execução Fiscal nº3360200301000608 e Aps. para cobrança de dívidas de IRS do ano de 2002, de IMI dos anos de 2003 a 2008 e de coimas fiscais (cfr. fls. 3 e 4-19 dos autos e PEF apenso).

2. Em 23/03/2004 foi efectuada a penhora do prédio urbano sito na Rua …….., nºs ……. e ……., Freguesia de …….., Porto, inscrito na matriz urbana sob o artigo 1305º, e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº51.127 (cfr. fls. 3 dos autos e fls. 12 do PEF apenso) para garantia das quantias exequendas no Processo de Execução Fiscal nº3360200301000608, no montante de 7.751,16 € é; penhora registada na Conservatória do Registo Predial pela Ap. 34 de 2006/11/07 (cfr. fls. 3 dos autos e fls. 12 e 33-41 do PEF apenso).

3. O identificado prédio (artigo 1305º) foi vendido em 26/01/2009, tendo sido adjudicado à B……., SA., pelo valor de 70.000,00 € (cfr. fls. 3 dos autos e fls. 12 e 286 do PEF apenso).

4. Sobre o identificado prédio (artigo 1305º) havia sido constituída hipoteca a favor do BANCO ……, SA - Banco que em virtude da fusão, por incorporação, registada na 4ª Conservatória do Registo Comercial de Lisboa pela Ap 17/010723, integra agora a B……, SA (cfr. fls. 24- 44 dos autos) — registada sob a Inscrição C-1, pela Ap. 39 de 1995/05/15, no montante máximo garantido de 54.600.000$00, para garantia do pagamento de todas e quaisquer responsabilidades assumidas pela sociedade D……, LDA., (cfr. fls. 33-41 do PEF apenso).

5. Sobre o identificado prédio (artigo 1305º) havia também sido constituída hipoteca a favor do BANCO ……, SA — Banco que em virtude da fusão, por incorporação, registada na 1ª Conservatória do Registo Comercial do Porto pela Ap 8/2000063 0, integra agora o BANCO …….., SA (cfr. fls. 134-145 dos autos) - registada sob a Inscrição C-1, pela Ap. 43 de 1999/04/14, no montante máximo garantido de 21.765.251$00, para garantia do pagamento de todas e quaisquer responsabilidades assumidas pela sociedade D……., LDA., nomeadamente descontos de letras, livranças, emissões de fianças, subscrição de cheques, abertura de contas correntes, descobertos à ordem, empréstimos caucionados e outros títulos (cfr. fls. 3 dos autos e fls. 12 e 33-41 do PEF apenso).

6. O BANCO ……., SA cedeu à C'…… — sucursal em Portugal, os créditos detidos sobre a sociedade D……., LDA., incluindo os garantidos por aquela hipoteca, a qual por sua vez os cedeu à C……., SA, NIPC ……. (cfr. fls. 58-133 dos autos).

7. Contra o executado A……. correm no Serviço de Finanças do Porto 3 outros Processos de Execução Fiscal para cobrança de dívidas de **IRC** dos anos de 2003 e 2004, inscritos para cobrança em 2006, e de **IRS** de 2004, inscritos para cobrança em 2006, no montante total de 403,00 € e por dívidas de **Contribuição Autárquica** de 2003 e 2003, de **IRC** dos anos 2001, 2002 e 2003, inscritos para cobrança em 2004, 2005 e 2006 e de **IRS** do ano de 2004, inscritos para cobrança nos anos de 2004 e 2005, no montante total de 4.210,376 € (cfr. fls. 3-19 dos autos).

8. Os créditos por dívidas de **IRC de 2003 e 2004**, objecto de cobrança coerciva nos Processos de Execução Fiscal n.º 3964200501010956 e 3964200501058452 e de **IRS de 2004** objecto de cobrança coerciva no Processo de Execução Fiscal n.º 3964200501059041 mostram-se garantidos por penhora sobre o mesmo prédio (artigo 1305º) registada pela Ap. 89 de 2008/01/08 (cfr. fls. 3-19 dos autos e 158-162 dos autos).

3 – DO DIREITO

Destacam-se os trechos mais relevantes da sentença recorrida do TAF do Porto fls. 190/ 198, dos autos – proc. n.º 207/14-30. Ali se expendeu:

Nestes autos de Verificação e Graduação de Créditos, relativos ao Processo de Execução Fiscal n.º 3360200301000608 e Aps. em que é Executado A……., NIF ……., vêem reclamados os seguintes créditos:

- pela B……., SA, NIPC ……., com sede na Avenida ……., ……., Lisboa, créditos no montante total de 119.730,51 € (a fls. 20 ss.), que diz garantidos por hipoteca constituída sobre o imóvel penhorado no âmbito do Processo de Execução Fiscal (o prédio urbano sito na Rua ……., nºs ……. e ……., Freguesia de ……, Porto, inscrito na matriz urbana sob o artigo 1305º, e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº51.127);

- pela C……., SA, NIPC ……., com sede no ……, Rua ……, n.º …….-……, Lisboa, créditos no montante total de 178.428,76 € (a fls. 50 ss.), que diz garantidos por hipoteca constituída sobre o imóvel penhorado no âmbito do Processo de Execução Fiscal (o já identificado prédio urbano sito na Rua ……, nºs ……. e ……., Freguesia de …… Porto, inscrito na matriz urbana sob o artigo 1305º, e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº51.127).

Notificada para o efeito (cfr. fls. 152-153) a FAZENDA PÚBLICA veio reclamar (a fls. 155) os seguintes créditos:

- créditos por dívidas de IRC dos anos de 2003 e 2004, inscritos para cobrança em 2006, e de IRS de 2004, inscritos para cobrança em 2006, no montante total de 403,00 €, que diz gozarem de garantia da penhora sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal, registada em 08/01/2008 na Conservatória do Registo Predial pela Ap. 89;

- créditos por dívidas de Contribuição Autárquica de 2001 e 2002, de IRC dos anos 2001, 2002 e 2003, inscritos para cobrança em 2004, 2005 e 2006 e de IRS do ano de 2004, inscritos para cobrança nos anos de 2004 e 2005, no montante total de 4.210,37 €, que diz gozarem de privilégio imobiliário nos termos dos artigos 116º do CIRC, do artigo 111º do CIRS e do artigo 24º do código de Contribuição Autárquica.

Cumprido o disposto no artigo 866º n.º 1 do Código de Processo Civil, os créditos reclamados não foram impugnados (cfr. fls. 166-180).

Dada vista ao Digno Magistrado do MINISTÉRIO PÚBLICO este emitiu o Parecer de 26/04/2012 (a fls. 182 ss.), no sentido de os créditos reclamados e exequendos serem graduados no lugar que lhes competir.

Cumpre, agora, decidir.

SANEAMENTO

(…)

FUNDAMENTAÇÃO

(…)

B) Do Direito

Ao concurso de credores apenas são admitidos, além do exequente, os que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, e cada concorrente só pode ser pago pelo produto dos bens a que a sua garantia respeite, nos termos do disposto nos artigos 865º n.º 1 e 873º n.º 2 do CPC e artigo 240º n.º 1 do CPPT. Sendo que, de harmonia com jurisprudência reiterada do STA, o n.º 1 do artigo 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao afirmar que "podem reclamar os seus créditos (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados", deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozem de garantia geral, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios sobre os bens penhorados em sede de processo de execução (cfr., entre muitos outros, os Acórdãos do STA de 14/09/2011, Proc. 573/11, e de 04/02/2004, Proc. 2078/03).

Na situação sub judice concorrem à graduação os créditos exequendos, relativos a dívidas de IRS do ano de 2002, de IMI dos anos de 2003 a 2008 e de coimas fiscais (cfr. fls. 3 e 4-19 dos autos e PEF apenso), os créditos reclamados pela B……, SA, no montante total de 119.730,51 € (a fls. 20 ss.), que diz garantidos por hipoteca constituída sobre o imóvel penhorado no âmbito do Processo de Execução Fiscal, os créditos reclamados pela C……., SA, no montante de 178.428,76 € (a fls. 50 ss.), que diz garantidos por hipoteca constituída sobre o imóvel penhorado no âmbito do Processo de Execução Fiscal e os créditos reclamados pela FAZENDA PÚBLICA (a fls. 155) por dívidas de IRC dos anos de 2003 e 2004, inscritos para cobrança em 2006, e de IRS de 2004, inscritos para cobrança em 2006, no montante total de 403,00 E, que diz gozarem de garantia da penhora sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal, registada em 08/01/2008 na Conservatória do Registo Predial pela Ap. 89; e por dívidas de Contribuição Autárquica de 2001 e 2002, de IRC dos anos 2001, 2002 e 2003, inscritos para cobrança em 2004, 2005 e 2006 e de IRS do ano de 2004, inscritos para cobrança nos anos de 2004 e 2005, no montante total de 4.210,37 E, que diz gozarem de privilégio imobiliário

nos termos dos artigos 116º do CIRC, do artigo 111º do CIRS e do artigo 24º do código de Contribuição Autárquica.

O crédito reclamado pela B……., SA, encontra-se documentado e garantido por hipoteca registada sob a Inscrição C-1, pela Ap. 39 de 1995/05/15, no montante máximo garantido de 54.600.000$00 sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal; o prédio urbano sito na Rua …….., nºs ……. e …….., Freguesia de …….., Porto, inscrito na matriz urbana sob o artigo 1305º, e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 51.127. Não tendo aquele crédito sido impugnado tem-se o mesmo por reconhecido - cfr. artigo 868º nº4 do CPC, ex vi do artigo 246º do CPTA.

O crédito reclamado pela C……., SA, encontra-se documentado e garantido por hipoteca registada sob a Inscrição C-1, pela Ap. 43 de 1999/04/14, no montante máximo garantido de 21.765.251$00 sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal (o já identificado artigo 1305º).

De harmonia com o disposto no artigo 686º n.º 1 do Código Civil a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor do imóvel hipotecado com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo. De igual garantia beneficiam os acessórios do crédito que constem do registo, sendo que, tratando-se de juros, são abrangidos apenas os relativos a três anos (cfr. artigo 693º nº1 e 2 do Código Civil).

Por outro lado, o registo da hipoteca tem eficácia constitutiva (sob pena de não produzir efeitos, mesmo em relação às partes) pelo que os limites da garantia hipotecária têm de se aferir pelo que consta do registo (cfr. artigo 693º, n.º 2, e 687º do Código Civil, e artigo 4º, n.º 2, do Código de Registo Predial).

Os créditos garantidos por hipoteca gozam do direito de ser pagos com prevalência sobre os demais credores que não tenham privilégio especial ou prioridade de registo (cfr. artigos 686º nº1 do cc), até ao montante máximo registado e com o limite de 3 anos no que respeita a juros (cfr. artigos 693º nºs 1 e 2 do CC).

Sendo que quer a graduação dos créditos garantidos por hipoteca quer a decorrente dos créditos garantidos por penhora se faz pela prioridade do respetivo registo (cfr. artigos 686º nº1 e 822º nº1 do CC).

De harmonia com o disposto no artigo 822º n.º 1 do Código Civil o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago pelo valor dos bens penhorados com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior. Sendo que a graduação dos créditos garantidos por penhora se faz pela prioridade do respectivo registo (cfr. artigos 686º nº1 e 822º nº1 do CC), adquirindo o exequente pela penhora o direito de ser pago pelo valor dos bens penhorados com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior (cfr. artigo 822º nº1 do CC).

Os créditos exequendos, de IRS do ano de 2002, de IMI dos anos de 2003 a 2008 e de coimas fiscais, mostram-se garantidos por penhora sobre o identificado prédio (artigo 1305º) efectuada em 23/03/2004, registada na Conservatória do Registo Predial pela Ap. 34 de 2006/11/07 até ao montante máximo garantido de 7751,16 E. Serão, pois, graduados pelo produto da venda do imóvel penhorado no processo de execução fiscal.

Dos créditos reclamados pela FAZENDA PÚBLICA, os créditos por dívidas de IRC de 2003 e 2004, objecto de cobrança coerciva nos Processos de Execução Fiscal n.º 3964200501010956 e 3964200501058452 e de IRS de 2004 objecto de cobrança coerciva no Processo de Execução Fiscal n.º 3964200501059041 mostram-se garantidos por penhora sobre o mesmo prédio (artigo 1305º) registada pela Ap. 89 de 2008/01/08 (cfr. fls. 3-19 dos autos e 158-162 dos autos). Serão, pois, graduados pelo produto da venda do imóvel penhorado no processo de execução fiscal.

Os créditos relativos a Contribuição Autárquica e a Imposto Municipal sobre Imóveis beneficiam de privilégio imobiliário especial (cfr. artigo 24º n.º 1 do CCA e artigo 122º do CIMI) se os mesmos foram inscritos para cobrança até à venda do bem penhorado (cfr. Acórdão do Pleno do STA de 08/11/2006, Proc. 630/03, in www.dgsi.pt/jsta), mas com os limites temporais previstos naquelas disposições legais: tratar-se de imposto inscrito para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores (cfr. Acórdãos do STA de 07/01/2009, Proc. 0863/08; de 24/02/2010, Proc. 01194/09; e de 10/03/2010, Proc. 0954/09, in www.dgsi.pt). E de acordo com o disposto no artigo 751º do CC os privilégios especiais são oponíveis a terceiros, ainda que a garantia seja anterior. Os créditos de IRS gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente (cfr. artigo 111º do CIRS), relativamente aos últimos 3 anos, da mesma garantia beneficiando os juros desses créditos como determina o artigo 734º do Código Civil. Créditos que adquiriam também pela penhora na execução fiscal o direito de serem pagos com preferência a qualquer outro que não tenha garantia real anterior, nos termos do artigo 822º n.º 1 do CC.

Os créditos de IRC gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente (cfr. artigo 108º do CIRC). Para isso é, porém, necessário que estejam inscritos para cobrança nos três últimos anos a contar do da penhora - ano da penhora e nos dois anos imediatamente antecedentes - (cfr. mesmo artigo 108º do CIRC).

Os créditos de IRS gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente (cfr. artigo 111º do CIRS), relativamente aos últimos 3 anos, da mesma garantia beneficiando os juros desses créditos como determina o artigo 734º do Código Civil.

A penhora do identifica prédio (artigo 1305º) foi efetuada em 23/03/2004.

Pelo que dos créditos de Contribuição Autárquica de 2001 e 2002 e de IMI dos anos de 2003 a 2008, respeitantes àquele prédio apenas gozam de privilégio imobiliário especial (cfr. artigo 24º n.º 1 do CCA e artigo 122.º do CIMI) os que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores).

E dos créditos reclamados de IRC apenas gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (cfr. artigo 108º do CIRC) os que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores).

E dos créditos reclamados de IRS apenas gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (cfr. artigo 111º do CIRS), os que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores).

DECISÃO

Pelo exposto, decide-se julgar reconhecidos e verificados os créditos exequendos e reclamados, procedendo-se à sua graduação da seguinte forma:

1º - O crédito reclamado pela B……., SA, de 119.730,51€, até ao limite máximo garantido (54.600.000$00) pela hipoteca constituída a seu favor, sob a Inscrição C-1, pela Ap. 39 de 1995/05/15 sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º);

2º - O crédito reclamado pela C……., SA, de 178.428,76 € até ao montante máximo garantido de (21.765.251$00) pela hipoteca constituída a seu favor sob a Inscrição C-1, pela Ap. 43 de 1999/04/14, sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º);

3º - Os créditos exequendos e reclamados de Contribuição Autárquica e de IMI respeitantes ao prédio penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º), que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores), os quais gozam de privilégio imobiliário especial (cfr. artigo 24º n.º 1 do CCA e artigo 122º do CIMI);

4.º - Os demais créditos exequendos, garantidos por penhora sobre o prédio urbano artigo 1305º, efectuada em 23/03/2004, e registada na Conservatória do Registo Predial pela Ap. 34 de 2006/11/07, até ao montante máximo garantido de 7.751,16 €;

5º - Os créditos reclamados pela Fazenda Pública (por dívidas de IRC de 2003 e 2004, objecto de cobrança coerciva nos Processos de Execução Fiscal n.º 3964200501010956 e 3964200501058452 e de IRS de 2004 objecto de cobrança coerciva no Processo de Execução Fiscal n.º 3964200501059041) os quais se mostram garantidos por penhora sobre o mesmo prédio (artigo 1305º) registada pela Ap. 89 de 2008/01/08;

6º - Os demais créditos reclamados pela Fazenda Pública, por dívidas de IRC, que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores), os quais gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (cfr. artigo 108º do CIRC).

As custas da execução saem precípuas do produto da venda dos bens penhorados - cfr. artigo 455º do CPC.

DECIDINDO NESTE STA

Não obstante estarem genericamente correctos os considerandos da decisão recorrida quanto aos privilégios de que gozam os créditos reclamados e exequendos, a final, a graduação de créditos efectuada merece reparo como vem salientado no parecer do Mº Pº junto deste STA.

Verifica-se que na sentença recorrida constante a fls. 190 e ss. se procedeu à graduação em 1.º. e 2.º lugar de créditos hipotecários, em 3.º lugar de créditos exequendos e reclamados de I.M.I., em 4.º lugar de créditos exequendos e em 5.º lugar de créditos reclamados pela F. P. por I.R.C. de 2003 e 2004 e de I.R.S. de 2004.

A Fazenda Pública defende que deve ser efectuada uma graduação diferente no que respeita ao seguinte:

- créditos de I.M.I. e Contribuição Autárquica (C.A.), os quais se encontram graduados em 3º lugar, mas que deviam ter sido graduados à frente dos garantidos por hipoteca;

- de I.R.C., graduados em 5º lugar, mas que deviam ser sido graduados logo após os anteriormente referidos.

- juros de mora dos últimos três anos.

E assiste-lhe razão atento o disposto nos arts. 688.º n.º 1 e 744.º n.º 1 do Código Civil (CC.), 122.º do C.I.M.I., 24.º do C.C.A., 748.º. do C.C., 108.º do C.I.R.C., 44.º da L.G.T. e 8º do Dec.-Lei n.º 73/99, de 16/3.

Vejamos:

Os créditos de I.M.I. e de C.A. foram graduados em 3.º lugar mas porque gozam de privilégio imobiliário especial sobre o imóvel penhorado, devem ser graduados em 1.º lugar, conforme resulta do disposto no art. 751.º do CC. É que no concurso entre uma hipoteca e um privilégio imobiliário especial devem ser graduados antes do crédito hipotecário reclamado (vide Ac. deste STA de 31/10/2007 tirado no rec. n.º 31/10/2007 e Ac. do STJ de 17-5-2007 proferido no proc. P. 07B31309, acessível em www.dgsi.pt, onde se clarifica exemplarmente a distinção entre privilégios mobiliários e imobiliários e a distinção destes na sub categoria de gerais e especiais)

Só os privilégios imobiliários especiais, porque guarnecidos da característica da sequela, se traduzem em garantia real de cumprimento de obrigações, limitando-se os gerais a constituir mera preferência de pagamento.

O privilégio geral não vale contra terceiros titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas por ele abrangidas, sejam oponíveis ao exequente (artigo 749.º, n.º 1, do Código Civil).

Sobre a solução do conflito entre os privilégios imobiliários especiais e os direitos de terceiro rege o artigo 751º do Código Civil, segundo o qual, os privilégios imobiliários especiais são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca e ao direito de retenção, ainda que estas últimas garantias sejam anteriores.

No caso dos autos verifica-se que a penhora é de 23/03/2004.

Assim sendo os créditos reclamados de IMI e Contribuição autárquica inscritos para cobrança no ano da penhora e nos dois anteriores deverão ser graduados em 1º lugar.

E, quanto ao crédito de IRC que foi graduado em 3.º lugar porque goza de privilégio imobiliário geral, conforme o disposto no art. 116.º do C.I.R.C., deve o mesmo ser graduado logo após os garantidos por hipoteca, em face do previsto no art. 749.º n.º 1 do C.C. e antes dos demais garantidos por mera penhora, agora por aplicação do disposto no art. 733.º do C.C.

O mesmo não é, pois, de graduar em último lugar, conforme foi efectuado na sentença recorrida.

Finalmente, e quanto aos juros de mora os quais não constam explicitamente da graduação, são de considerar quanto aos cobertos por privilégio os juros dos últimos 2 anos, nos termos do art. 724.º do C.C.

E certo é ainda que quanto a todos os demais créditos a graduar, por estarem garantidos por penhora, são de considerados abrangidos os juros dos últimos 3 anos, nos termos do art. 44.º n.º 2 da L.G.T., na redacção à data aplicável (anterior à dada pelo Dec.-Lei n.º 64-B/2011, de 30/12), sendo ainda aplicável por remissão o art. 8º do Dec.-Lei n.º 73/99, de 16/3, em que se prevê a taxa aplicável.

Em Conclusão:

O recurso é de proceder.

4- DECISÃO:

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso procedendo à graduação de créditos, pela seguinte forma:

1º - Os créditos exequendos e reclamados de Contribuição Autárquica e de IMI respeitantes ao prédio penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º), que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores), os quais gozam de privilégio imobiliário especial (cfr. artigo 24º n.º 1 do CCA e artigo 122º do CIMI) aos quais acrescem juros dos 2 últimos anos;

2º - O crédito reclamado pela B……..., SA, de 119.730,51 €, até ao limite máximo garantido (54.600.00$00) pela hipoteca constituída a seu favor, sob a Inscrição C-1, pela Ap. 39 de 1995/05/15 sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º);

3º - O crédito reclamado pela C……, SA, de 178.428,76 € até ao montante máximo garantido de (21.765.251$00) pela hipoteca constituída a seu favor sob a Inscrição C-1, pela Ap. 43 de 1999/04/14, sobre o imóvel penhorado no processo de execução fiscal (o artigo 1305º);

4º - Os demais créditos reclamados pela Fazenda Pública, por dívidas de IRC, que foram inscritos para cobrança nos anos de 2004 (ano da penhora) e 2003 e 2002 (dois anos anteriores), os quais gozam de privilégio imobiliário geral sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (cfr. artigo 108º do CIRC) aos quais acrescem juros dos 2 últimos anos;

5º - Os demais créditos exequendos, garantidos por penhora sobre o prédio urbano artigo 1305, efectuada em 23/03/2004, e registada na Conservatória do Registo Predial pela Ap. 34 de 2006/11/07, incluindo juros dos 3 últimos anos, até ao montante máximo garantido de 7.751,16€;

6º - Demais créditos reclamados pela F.P. garantidos pela penhora registada a 8/1/2008, incluindo juros dos 3 últimos anos.

As custas saem precípuas.

Sem custas (no presente recurso).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Processo n.º 269/14-30
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Bra**ga 30 de Março de 2013

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

A……, veio, nos termos do n.º 2 do artº 616º do Código de Processo Civil, requer a reforma do acórdão que antecede pelos seguintes fundamentos:

A- A decisão proferida no acórdão, no sentido de a quantia exequenda ser exigível, abarcando a mesma o valor do prédio e da construção e benfeitorias feitas em tal prédio, contradiz o já decidido no ac. do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 13/01/2010, no proc. n.º 01124/09;

B- É aplicado ao presente caso, em que a escritura de justificação notarial é feita em 2005, a redacção dada à alínea r), do artº 5º, do Código de Imposto de selo, pela L. 64-A/2008, de 31/12, redacção que é posterior a essa escritura;

C- Entendeu-se que «nenhuma relevância para o presente processo de execução decorria da concreta delimitação do prédio, mas o fundamento do pedido da suspensão do processo, foi, o decurso da acção judicial em que se pede a declaração de nulidade da escritura de justificação notarial, sendo a certidão registral um documento que, só por si, implica necessariamente decisão diversa da proferida.

Formula o pedido de reforma do acórdão que torne o recurso procedente, ou, caso improceda a reforma nessa parte, seja o processo suspenso até ser proferida sentença na acção judicial a correr termos no Tribunal de Monção.

Nos termos do disposto no artº 616º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, não cabendo recurso da decisão, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz:

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

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

1.

Assim, quanto ao primeiro dos fundamentos invocados não é a reforma o meio processual próprio para interpor recurso por oposição de acórdãos que segue a regulamentação do disposto no artº 284º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Apesar disso, sempre se dirá que no acórdão proferido em 13/01/2010, no proc. n.º 01124/09 se decidiu que apenas poderá ser tributado em sede de imposto de selo o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel, e não também o acto de aquisição de obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel, como se verifica do respectivo conteúdo e claramente resulta do seu Sumário:

I – Pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião.

II – E, assim, o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em imposto de selo, e não também o acto de aquisição de obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo próprio usucapiente.

No presente processo não foi colocada a questão de haverem sido tributadas quaisquer benfeitorias, discutiu-se apenas se a concreta aquisição do imóvel por usucapião era passível de ser tributada em sede de imposto de selo.

2.

Verifica-se efectivamente um lapso no acórdão, quando se deixou a indicação de que a aplicação alínea r), do artº 5º, do Código de Imposto de selo, se socorria da redacção que lhe foi dada pela L. 64-A/2008, de 31/12 quando se deveria ter indicado a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro, a saber:

r) Nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial.

Para correcção desse lapso, determina-se a substituição no acórdão que antecede da expressão *— na redacção pela L. n.º 64-A/2008 de 31/12 —* pela na redacção dada pelo **DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro**, no seguinte parágrafo:

«**Na situação presente — aquisição por usucapião — há ainda que considerar que nos termos do disposto no artº 5º, r) do Código de Imposto de selo** – na redacção dada pelo **DL n.º 287/2003, de**

12 de Novembro — a obrigação tributária se constitui, na data em que for celebrada a escritura de justificação notarial, recordamos, 2005.»

3.

O terceiro fundamento invocado para requerer a reforma do acórdão mais não é que a expressão de discordância com o decidido, o que não é fundamento para a reforma.

Entendeu-se que não havia fundamento legal para a suspensão do processo, pelas razões indicadas no acórdão que, como de sua leitura resulta, teve em conta a certidão de teor matricial do imóvel, a sua descrição na conservatória do registo predial, as diversas acções instauradas com análise dos respectivos pedidos e causas de pedir, bem como a escritura de justificação notarial.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes, em conferência, da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em atender o pedido de reforma determinando a rectificação do lapso constante do acórdão pela forma assinalada no ponto 2 e, desatendendo, por falta de fundamento legal, no mais, esse pedido.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º do Código de Procedimentos e Processo Tributário).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Liberdade de Prestação de Serviços. Instituições Financeiras. Juros. Rendimento Líquido e Rendimento Ilíquido. IRC. Pedido Reenvio Prejudicial.

Processo n.º 298/13-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A……., S.A., com sede em Portugal, e o Banco B……., com sede na Irlanda, recorrem da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziram contra os actos de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento que aquela sociedade efectuou e entregou ao Estado Português e que incidiram sobre o pagamento de juros vencidos a favor desta entidade bancária, nos meses de Setembro de 2005, Março e Setembro de 2006, Março e Setembro de 2007, no montante total de imposto retido de € 59.386,00.

Terminaram as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) O presente recurso vem interposto da sentença proferida em 24 de abril de 2012 nos autos acima referenciados, que julgou "*totalmente improcedente*", mantendo-se "*consequentemente, os actos tributários de retenção na fonte de IRC ora impugnados*".

B) Em causa nos autos está a desconformidade do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 80º do IRC em vigor à data dos factos, face ao Direito da União Europeia, mais concretamente a liberdade de prestação de serviços (artigo 56º do TFUE) e a liberdade de circulação de capitais (artigo 63º do TFUE).

C) Pelos motivos melhor expostos supra e que seguidamente se sintetizam, não obstante a cuidada e meritória análise levada a cabo pelo Tribunal *a quo*, demonstrou-se que a sentença recorrida enferma de diversos vícios de raciocínio, dos quais resultou uma decisão manifestamente ilegal, devendo por isso ser anulada na sua totalidade e julgada procedente o pedido formulado nos termos da p.i., conforme abaixo reiterado.

D) No dia 30 de Setembro de 2004 a A……. celebrou um contrato de financiamento externo (denominado "Loan, Bond and Guarantee Facilities") com vista a garantir o desenvolvimento de todas as actividades que integram o contrato de concessão - objeto exclusivo da A……. celebrado com o Estado português.

E) O referido contrato de financiamento externo, no montante total de € 262.726.055,00, foi celebrado com um sindicato de bancos residentes e não residentes em território português.

F) Em 29 de Março de 2005, foi decidido alargar o sindicato bancário, acima mencionado, a outras entidades financeiras, entre as quais se integra o Banco Recorrente, o que ocorreu através da figura jurídica da cessão da posição contratual.

G) Na esteira do previsto na legislação interna portuguesa, mais concretamente do Código do IRC, a A……procedeu à retenção na fonte sobre o pagamento dos juros às instituições financeiras não residentes em Portugal - entre elas o Banco - que compunham o sindicato bancário e procedeu à entrega ao Estado dos montantes retidos.

H) Desta forma, foi retido pela A……, a título definitivo, o montante total de imposto de € 59.386,00 sobre os juros vencidos a favor do Banco referentes aos meses de Setembro de 2005, Março e Setembro de 2006, Março e Setembro de 2007, no valor total de € 350.806,07.

I) Para mera clareza do raciocínio, refira-se que todos os factos acima descritos resultam provados, e não contestados, nos termos dos considerandos A) a G) do ponto III da sentença recorrida.

J) Por outro lado, importa salientar que, de acordo com o artigo 90º do Código do IRC, a obrigação de a A……. efectuar a retenção na fonte não era aplicável ao pagamento de juros a instituições financeiras residentes em Portugal que pertencem ao já referido sindicato bancário.

K) Daí resultando um tratamento desigual e discriminatório quanto a entidades financeiras não residentes.

L) Por conseguinte, entendem as ora Recorrentes que o montante de imposto retido de € 59.386 sobre os juros vencidos a favor do Banco referentes aos meses de Setembro de 2005, Março e Setembro de 2006, Março e Setembro de 2007, **deve ser integralmente restituído**, **por violação dos artigos 56º e 63º do TFUE, da qual decorre o vício de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa.**

M) Isto porque, como se demonstrou supra, a tributação mais elevada que incide sobre as entidades não residentes representa uma restrição à concessão de empréstimos transfronteiriços por parte de instituições de crédito não residentes e forçosamente dissuade os mutuários portugueses de contraírem empréstimos junto de mutuantes estrangeiros com a clara violação das normas comunitárias.

N) Mais se clarificou que o entendimento acima exposto é partilhado pela Comissão Europeia que, em 11 de Julho de 2006, instaurou uma acção contra Portugal junto do TJUE (processo C-105/08), em linha com a jurisprudência do Acórdão Gerritse (cfr. processo C-234/01).

O) Sendo certo que, à luz do princípio do primado do Direito da União Europeia, é entendimento pacífico e unânime que as normas comunitárias prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional (cfr., entre muitos outros, Processo 6/64, de 15 de Julho de 1964 e Processo 106/77, de 9 de Março de 1978, ambos do TJUE).

P) Tal equivale a dizer que as aludidas normas do Código do IRC só podem ser totalmente desaplicadas, com as devidas consequências legais, nomeadamente o reembolso das retenções na fonte entregues ao Estado.

Q) Ficou amplamente demonstrado que o tratamento discriminatório ora em crise foi já sujeito à análise do TJUE, nomeadamente nos casos *Gerritse* (processo C234/01), *Centro Equestre da Lezíria Grande* (processo C-345/04) e *Scorpio* (processo C-290/04), em cujos processo estava em causa a prestação de serviços realizada por um sujeito passivo não residente e a natureza discriminatória da aplicação de uma retenção na fonte sobre o valor ilíquido dos rendimentos obtidos no Estado Membro da fonte.

R) Reitere-se que em todos os processos acima identificados estava em causa a oposição entre a tributação sobre o valor ilíquido dos rendimentos auferidos por prestadores de serviços não residentes, por oposição à tributação sobre o valor líquido dos prestadores de serviços residentes,

S) tendo o TJUE esclarecido que "*as despesas profissionais em causa estão diretamente relacionadas com a atividade que esteve na origem dos rendimentos tributáveis na Alemanha, pelo que os residentes e os não residentes estão, sob este aspeto, em situação comparável*" (cfr. considerando 27 do Acórdão Gerritse. Vide também o Acórdão Centro Equestre da Lezíria Grande, considerandos 23 e 25, e i Acórdão Scorpio, considerandos 43 e 44, os quais subscrevem integralmente a jurisprudência do Acórdão Gerritse).

T) Nestes moldes, ficou demonstrado que o TJUE determinou que as liberdades de prestação de serviços e de circulação de capitais "*opõem-se a uma legislação nacional como a em causa no processo principal que, regra geral, atende, quando da tributação dos não residentes, aos rendimentos brutos, sem dedução das despesas profissionais, enquanto os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução dessas despesas*" (cfr. parágrafo 1) do sumário dispositivo do Acórdão Gerritse).

U) Foi ainda analisado o acórdão proferido pelo TJUE no caso Comissão vs. República Portuguesa (processo C-105/08), nos termos do qual a Comissão Europeia questiona precisamente a legislação ora

em crise, considerando que está em causa uma discriminação incompatível com o Direito da União Europeia.

V) Por último, ficou demonstrado por que motivos não deve ser atendida a jurisprudência do caso Truck Center nos termos propostos pelo Tribunal *a quo*, conforme se irá sintetizar adiante.

W) Quer isto dizer que, salvo o devido respeito que é muito, caso em última análise se admitisse o Tribunal *ad quem* considere que o caso Truck Center coloca em crise a aplicação aos autos da jurisprudência do TJUE nos casos Gerritse, Centro Equestre da Lezíria Grande e Scorpio, tal implica o reenvio prejudicial pelo Tribunal *ad quem* ao TJUE em respeito pelo disposto no terceiro parágrafo do artigo 267º TFUE,

X) nos termos do qual sempre que uma questão relativa à interpretação das normas do TFUE seja suscitada perante "*um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal*".

Y) Isto porque, como ficou claro na exposição que antecede, de acordo com a doutrina do ato claro ("*acte clair*") tem o TJUE entendido que o reenvio prejudicial previsto no artigo 267º TFUE só pode ser dispensado quando "*a correta aplicação do Direito Comunitário seja tão óbvia que não deixe lugar a qualquer dúvida razoável*" (cfr. considerando 16 do Acórdão CILFIT, processo 283/81).

Z) Tal equivale a dizer que, atendendo que a decisão no caso Truck Center é manifestamente contraditória às decisões nos casos Gerritse, Centro Equestre da Lezíria Grande e Scorpio, nunca se poderá considerar que aquela decisão constitui fundamento para rejeitar a presente Impugnação.

AA) Quanto muito, isso sim, deveria então ser submetidas ao TJUE as questões prejudiciais que permitam o cabal conhecimento do mérito da causa, nomeadamente:

a. Considerando que tanto as instituições financeiras não residentes em território português quanto as instituições financeiras aí residentes são tributadas sobre os rendimentos obtidos em território português, é compatível com o artigo 56º do TFUE relativo à livre prestação de serviços e com o artigo 63º do TFUE relativo à livre circulação de capitais, a distinção resultante do Código do IRC, nos termos da qual apenas as instituições financeiras residentes podem deduzir do montante dos rendimentos tributáveis em Portugal as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade exercida, por oposição às instituições financeiras não residentes (como é o caso do Banco) que são tributadas sobre o montante de rendimento ilíquido das despesas diretamente relacionadas com a atividade exercida?

b. Considerando que a EURIBOR ("Euro Interbank Offered Rate") e a LIBOR ("London Interbank Offered Rate") representam as taxas de juro médias praticadas nos financiamentos interbancários, nomeadamente os financiamentos interbancários a que o Banco recorre para levar a cabo a sua atividade, constituem essas referências "dados estatísticos ou dados referentes ao nível dos juros pagos em relação aos créditos bancários e às condições de refinanciamento", conforme definidos no processo C-105/08, suficientes para comprovar os custos diretamente suportados pelo Banco para a realização da sua atividade em Portugal e que afetam direta e necessariamente a sua margem de lucro?

Sem conceder,

BB) Ficou demonstrado que, na sua essência, a sentença recorrida encontra-se estruturada em torno de dois argumentos basilares:

c). por um lado, entende o Tribunal *a quo*, na senda do caso Truck Center, que *"as instituições financeiras residentes e as instituições financeiras não residentes não se encontram numa situação objetivamente comparável";*

d). adicionalmente, refere a sentença que *"As Impugnantes, para obterem a procedência da ação, teriam de ter demonstrado que a base tributável dos residentes é de tal forma reduzida mediante a dedução das despesas suportadas, que o imposto a pagar, não obstante a taxa ser mais elevada, é inferior à retenção na fonte efetuada sobre o montante ilíquido dos juros."*

CC) **A respeito do primeiro argumento**, importa notar que uma leitura atenta do Acórdão Comissão vs. Portugal deita por terra a argumentação do Tribunal *a quo*.

DD) Isto porque no âmbito daquele processo, a conclusão do TJUE baseou-se num formal - falta de prova - e não num argumento material.

EE) Quer isto dizer que a decisão do Tribunal não foi no sentido de não haver um tratamento discriminatório.

FF) Diversamente, salienta o TJUE que "*é pacífico que, no que respeita ao IRC, trata de forma diferente as instituições residentes e as não residentes*", mais clarificando que ficou apenas por demonstrar que essa diferenciação conduz, na prática, a uma verdadeira discriminação.

GG) Quer isto dizer que decorre inequivocamente da argumentação do TJUE que as entidades residentes e não residentes estão numa situação objetivamente comparável porquanto, de outro modo, a ausência de termo de comparação tomaria totalmente dispensável a análise da prova efetiva da discriminação.

HH) E aqui reside um dos principais vícios de raciocínio do tribunal *a quo*: se as entidades residentes e não residentes não estivessem numa situação objetivamente comparável, seria irrelevante

efetuar prova da efetiva discriminação, porquanto por natureza não existe discriminação entre duas situações não comparáveis!

II) Assim, resulta claro que outra conclusão não se pode retirar da jurisprudência do TJUE senão que está em causa uma situação em que os sujeitos passivos "*residentes e os não residentes estão, sob este aspeto, em situação comparável*" (cfr. considerando 27 do Acórdão Gerritse, com sublinhado nosso),

JJ) pelo que as liberdades de prestação de serviços e circulação de capitais "*opõem-se a uma legislação nacional como a em causa no processo principal que, regra geral, atende, quando da tributação dos não residentes, aos rendimentos brutos, sem dedução das despesas profissionais, enquanto os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução dessas despesas*" (cfr. parágrafo 1) do sumário dispositivo do Acórdão Gerritse).

KK) A opção do tribunal *a quo* de seguir cegamente a jurisprudência do caso Truck Center - no sentido de rejeitar a comparabilidade entre entidades residentes e não residentes - foi também afastada pelo facto de estarmos perante o acórdão singular, amplamente criticado pela doutrina, e nunca reiterado pelo próprio TJUE.

LL) Por esse motivo, não se poderá admitir que a decisão recorrida tome por base um único acórdão do TJUE que, longe de ser jurisprudência pacífica, é diretamente contrariado por três acórdãos sobre questão exactamente igual.

MM) **A respeito do segundo argumento**, ficou demonstrado que o mesmo constitui uma manifesta violação do princípio do inquisitório plasmado no artigo 99º da LGT, nos termos do qual "*o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer*".

NN) Isto porque, como lograram demonstrar as ora Recorrentes, resulta da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que "*No contencioso tributário, o princípio do dispositivo não vale plenamente, por é complementado pelo princípio do inquisitório no que respeita à prova dos factos alegados*" (cfr. acórdão de 8 de Maio de 2002, no processo n.º 26361),

OO) ou seja "*se o juiz a quo considerava existir deficit de instrução (...) não estava impedido de realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurassem úteis para conhecer a verdade*", pelo que "*Em concretização deste princípio inquisitório sempre se poderia solicitar os elementos em falta*" (cfr. acórdão do STA de 30 de Novembro de 2011, no processo n.º 992/11).

PP) A este respeito, ficou ainda demonstrado que, caso o tribunal *a quo* tivesse, ainda que por breves instantes, procurado conhecer a verdade material dos factos, os elementos de prova alegadamente em falta seriam de fácil verificação, nomeadamente através da consulta do site oficial do Banco de Portugal (!!!).

QQ) Isto porque segundo o TJUE a referida prova pode ser efetuada nomeadamente através de "*dados estatísticos ou dados referentes ao nível dos juros pagos em relação aos créditos bancários e às condições de refinanciamento*" (cfr. considerando 29 do acórdão no caso Comissão vs. Portugal).

RR) Sendo públicas as taxas de juro médias praticadas nos financiamentos interbancários - nomeadamente a EURIBOR e a LIBOR - é manifesta e notória a efetiva discriminação que impende sobre as ora Recorrentes, face à impossibilidade de as mesmas deduzirem aos rendimentos obtidos em Portugal (juros) os custos diretamente incorridos para a realização da atividade levada a cabo em Portugal, nomeadamente, os encargos financeiros de financiamento.

SS) Basta para o efeito aplicar aquelas taxas de juros médias (de referência) ao capital mutuado para se apurar os custos de refinanciamento da Recorrente e, consequentemente, determinar o resultado líquido da operação (juros recebidos menos os custos de refinanciamento apurados) para verificar o peso que o imposto suportado a título de retenção na fonte representou face ao resultado líquido.

TT) Consequentemente, face à taxa de retenção que um residente suporta (25%) concluir-se-á que a instituição financeira não residente *in casu*, caso lhe fosse aplicado o mesmo regime de tributação aplicável a uma instituição financeira residente (tributação sobre os juros líquidos), suportaria um montante inferior de imposto.

UU) Resulta provado que a correta aplicação do Direito aos factos implica uma adesão total à argumentação aduzida pelas ora Recorrentes, com a anulação da sentença recorrida, em virtude da notória violação dos artigos 56º e 63º do TFUE, da qual decorre o vício de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 8º da Constituição da Constituição da República Portuguesa,

VV) e pela ilegalidade por violação do princípio do inquisitório, disposto no artigo 99º, n.º 1, da LGT.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, devendo, em consequência, ser declarada nula a decisão recorrida, com os devidos efeitos legais, nomeadamente a admissão do pedido inicialmente formulado pelas ora Recorrentes na p.i., a saber:

a) A anulação total dos atos de retenção na fonte de IRC, relativos aos pagamentos de juros ao Banco nos exercícios de Setembro de 2005, Março e Setembro de 2006, Março e Setembro de 2007;

b) O reembolso do imposto indevidamente liquidado e pago pelas ora Impugnantes no montante de € 59.386 correspondente ao montante total de juros retidos ao Banco (referentes aos meses de Setembro

de 2005, Março e Setembro de 2006, Março e Setembro de 2007), a título definitivo, e entregues ao Estado português, e

c) O pagamento dos juros indemnizatórios a que haja lugar, nos termos previstos no artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Supletivamente e sem conceder,

d) Requer-se igualmente a que sejam submetidas ao TJUE, a título prejudicial, as questões supra mencionadas.

1.2. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que o recurso não merecia provimento e que a sentença recorrida devia ser confirmada, alinhando a seguinte argumentação:

«Questão decidenda: conformidade com os princípios de direito comunitário da livre prestação de serviços (art. 56º TFUE) e da livre circulação de capitais (art. 63º TFUE) da norma constante do art.80º n.º 2 alínea c) CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2005/2007), que obriga à retenção na fonte do imposto incidente sobre os juros a instituições financeiras não residentes, por confronto com a norma constante do art. 90º n.º 1 alínea a) CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2005/2007) que dispensa a retenção na fonte do imposto incidente sobre os juros pagos a instituições financeiras residentes sujeitas a IRC.

1. A questão foi apreciada no acórdão TJUE proferido em 22 dezembro 2008 (processo n.º C-282/07 - Truck Center), tendo sido emitida pronúncia nos seguintes termos:

Os artigos 52º do Tratado CE (que passou após alteração a art. 43º CE) e 58º do Tratado CE (actual artigo 48º CE), 73º-B e 73º-D do Tratado CE (actuais, respectivamente, artigos 56º CE e 58º CE), devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação fiscal de um Estado-membro que obriga à retenção na fonte do imposto sobre os juros pagos por uma sociedade residente desse Estado a uma sociedade beneficiária residente de outro Estado-Membro, embora isente dessa retenção os juros pagos a uma sociedade beneficiária residente do primeiro Estado-membro cujos rendimentos são tributados neste último Estado-Membro a título do imposto sobre as sociedades.

No considerando 41. do acórdão afirma-se que a diferença de regulamentação fiscal estabelecida entre sociedades beneficiárias dos juros consoante estabelecidas no Estado-Membro em causa ou em outro Estado-Membro radica em situações que não são objectivamente comparáveis.

Este considerando deve ser conjugado com o considerando 32 do acórdão TJUE proferido em 8 novembro 2007 (processo C-379/05), que apreciou questão semelhante de diferença de tratamento fiscal resultante das diferentes residências de sociedades beneficiárias de dividendos distribuídos:

32. (...) há que distinguir tratamentos desiguais, permitidos nos termos do artigo 58º n.º 1, alínea a), CE, das discriminações proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo.

(...) para que uma regulamentação fiscal nacional (...) possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objectivamente, ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v. acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98 (...); de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02 (...); e de 8 de Setembro de 2005, Blanckaert, C-512/03 (...)

A Comissão Europeia instaurou acção por incumprimento contra o Estado Português (art. 258º TFUE), onde se suscitava a questão decidenda neste processo, a qual foi julgada improcedente pelo TJUE por falta de prova do incumprimento imputado ao Estado Português (acórdão 17.06.2010 processo n.º C-105/08).

2. No caso concreto carece igualmente de demonstração a alegação de que a carga fiscal, com retenção na fonte, incidente sobre os juros pagos ao B……....., resultante da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada entre Portugal e a República da Irlanda (CDT) aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 29/94 (Diário da República - I Série- A n.º 144 - 24-6-1994) (taxa máxima de 15% sobre o montante bruto - art. 11º n.º 2 CDT) é mais gravosa que a carga fiscal, sem retenção na fonte, incidente sobre os juros pagos a uma instituição financeira residente sujeita a IRC (taxa de 20%)

3. A clareza da pronúncia do acórdão TJUE 22 dezembro 2008 (processo C-282/07) sobre a questão decidenda dispensa a formulação pelo STA de novo pedido de pronúncia prejudicial (art. 267º TFUE).».

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

2. Na sentença recorrida constam como assentes os seguintes factos:

a). O B…….. é uma entidade bancária não residente, com sede em……..., ……, ……., ……, Irlanda (Doc. fls. 17 a 21 dos autos);

b). Em 30.09.2004, a A…… celebrou um contrato de financiamento externo (denominado Loan, Bond and Guarantee Facilities), no montante de € 262,726.055,00, com vista a garantir o desenvolvimento de todas as actividades que integram o Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português (Doc. n.º 2 junto à p.i.);

c). O contrato de financiamento externo foi celebrado com um sindicado de bancos residentes e não residentes em território português. (Doc. fls. 149 a 274 do processo administrativo tributário);

d). Em 29.03.2005, foi decidido alargar o sindicado bancário a outras entidades financeiras, entre as quais o B……., através da figura jurídica cessão da posição contratual (Doc. n.º 3 junto à p.i.);

e). A A…… reteve na fonte, a título definitivo, e entregou ao Estado Português, o montante total de imposto de € 59.386,00 sobre os juros vencidos a favor do B…… referente aos meses de setembro de 2005, março e setembro de 2006, março e setembro de 2007, no valor total de € 350.806,07 (Docs. n.º 4 e 5 junto à p.i.);

f). Em 28.09.2007 as Impugnantes apresentaram junto do Serviço de Finanças de Cascais-2, Reclamação Graciosa contra os actos tributários identificados na alínea que antecede, com os mesmos argumentos, de facto e de direito da presente acção (Doc. n.º 1 junto à p.i.);

g). Em 21.04.2008 foi a presente Impugnação Judicial remetida a este Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por via postal. (Doc. comprovativo do registo a fls. 3 dos autos).

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que a sociedade A……., S.A., com sede em Portugal, e o Banco B……., com sede na Irlanda, deduziram contra os actos retenção na fonte de imposto sobre o montante de juros pagos por aquela sociedade a esta entidade bancária, nos meses de Setembro de 2005, Março e Setembro de 2006, Março e Setembro de 2007, face ao indeferimento da reclamação graciosa que deduziram perante tais actos tributários de retenção.

A impugnação teve por fundamento a ilegalidade da retenção na fonte, operada ao abrigo do art. 80º, n.º 2, alínea c), do CIRC (em vigor à data dos factos), por violação dos arts. 56º e 63º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), face ao distinto regime fiscal aplicável às instituições bancárias residentes que, face ao disposto no art. 90º, n.º 1, alínea a), do CIRC, não estão sujeitos a retenção na fonte.

Explicitando melhor: a impugnação alicerçou-se no facto de os juros obtidos em Portugal por instituições financeiras não residentes estarem sujeitos a retenção na fonte a uma taxa liberatória (i.é, definitiva) de ***20%*** (ou taxa menor caso seja accionada convenção para eliminação de dupla tributação), ***taxa que incide sobre os rendimentos ilíquidos*** (pelo que os custos de financiamento associados à concessão do empréstimo que gerou os juros não podem ser deduzidos em Portugal), enquanto os juros obtidos por instituições financeiras residentes em Portugal não estão sujeitos a retenção na fonte, pelo que embora sujeitos a imposto sobre o rendimento (IRC) a uma taxa maior (25%), ocorre a dedução dos custos de financiamento associados à concessão do empréstimo, pelo que essa ***taxa incide sobre os rendimentos líquidos***. E, por conseguinte, a tributação dos juros pagos a instituições financeiras não residentes leva a que a tributação se revele mais gravosa do que a que resulta do pagamento de juros a instituições financeiras residentes, o que viola a liberdade de prestação de serviços e de circulação de capitais, previstas nos arts. 56º e 63º do TFUE.

A questão fundamental é, pois, a da compatibilidade de normas fiscais internas com liberdades económicas fundamentais previstas no Tratado da Comunidade Europeia (TCE) e, actualmente, no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), tendo em conta que em áreas não harmonizadas, como é a dos impostos sobre o rendimento, os Estados-Membros, podendo embora definir livremente os elementos do seu sistema tributário, têm de fazê-lo com respeito pelos Tratados da União e com as liberdades fundamentais que eles encerram.

A sentença recorrida deu por indemonstrada a invocada violação da liberdade de prestação de serviços, enunciando, para o efeito, e em suma, o seguinte:

• apesar de as impugnantes invocarem o Ac. do TJUE proferido no caso Gerritse em 12/06(2003 (proc. C-234/01), onde foi decidido que os artistas não residentes devem beneficiar da dedução de despesas profissionais análoga à dos artistas residentes, pelo que ***"os artigos 49º e 50º do TCE opõem-se a uma legislação nacional como a em causa no processo principal que, regra geral, atende, quando da tributação dos não residentes, aos rendimentos brutos, sem dedução das despesas profissionais, enquanto os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos após dedução dessas despesas"***, o certo é que depois desse acórdão um outro foi proferido - caso Truck Center (proc. C-282/07) – e dele resulta que o simples facto de a legislação nacional prever um tratamento diferenciado entre sociedades residentes e não residentes quanto à obrigação de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento não representa, por si só, uma violação dos princípios da livre prestação de serviços e da livre circulação de capitais, uma vez que essas sociedades não se encontram numa situação objectivamente comparável.

• ainda que a Comissão Europeia tenha instaurado em 6/05/2008 no TJUE uma acção por incumprimento contra o Estado Português (proc. n.º 105/08), tendo por base exactamente a mesma alegação das ora impugnantes e onde a Comissão invocava que desta legislação fiscal portuguesa resultava um imposto mais gravoso sobre os juros pagos a instituições financeiras não residentes, na medida em que a tributação incidia sobre o rendimento bruto e não sobre o rendimento líquido, o certo é que essa acção foi julgada improcedente por acórdão de 17/06/2010, por a Comissão não ter feito prova do incumprimento que imputava ao Estado Português.

• de todo o modo, para obterem a procedência da acção as impugnantes teriam de ter demonstrado que a base tributável das instituições residentes acaba por ficar de tal forma reduzida (mediante a dedução das despesas) que o imposto a pagar, não obstante a taxa ser mais elevada, é inferior ao imposto retido às instituições financeiras não residentes sobre o montante ilíquido dos juros. Demonstração que não fizeram, pois «***Nenhuma comparação concreta foi feita sobre a situação fiscal a final, depois de cada uma das entidades (não residentes – com a taxa de retenção na fonte sobre os rendimentos de juros ilíquidos, e residentes – com a taxa de retenção na fonte sobre os rendimentos de juros líquidos depois de abatidas as despesas suportadas com a operação) ter visto apurado, em cada um dos seus Estados de residência, de acordo com as regras neles vigentes, o imposto a suportar pela totalidade dos rendimentos auferidos ao longo do exercício, e qual a influência nesse valor do resultado da aplicação de diferentes regras de tributação dos juros no Estado fonte em relação a não residentes e residentes.***

É contra o assim decidido que se insurgem os ora Recorrentes, insistindo que do confronto das normas contidas nos arts. 80º, n.º 2, alínea c), e 90º, n.º 1, alínea a), do CIRC ressalta a violação da liberdade de prestação de serviços e a liberdade de circulação de capitais, pois enquanto do regime ínsito neste art. 90º, n.º 1, alínea a), resulta a tributação de *juros líquidos* para as entidades bancárias residentes, já do regime ínsito naquele art. 80º, n.º 2, alínea c), resulta a tributação dos *juros ilíquidos ou brutos* para as entidades bancárias não residentes, ou seja, uma tributação mais gravosa para estas e que não pode deixar de inibir ou restringir a livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais entre os Estados. Em apoio da sua tese, invocam as decisões proferidas pelo TJUE em 15/02/2007, no proc. C-345/04 (caso *Centro Equestre*), em 3/10/2006, no proc. C-290/04 (caso *Scorpio*) e, em especial, em 13/07/2003, no proc. C-234/01 (caso *Gerritse*), e admitindo que no caso *Truck Center* o TJUE seguiu diferente entendimento, advogam que, em caso de dúvida, o STA suscite junto do TJUE, em reenvio prejudicial, as enunciadas questões.

Ademais, sustentam que o tribunal *a quo* violou o princípio do inquisitório a que se refere o artigo 99º da Lei Geral Tributária, porquanto, face ao invocado vício de violação de direito comunitário, incumbia ao tribunal promover oficiosamente as diligências que, para o efeito, tivesse por convenientes, consultando, designadamente, o *site* oficial do Banco de Portugal para apurar os custos de refinanciamento do Banco Recorrente, com vista a apreciar a questão de saber se ocorria ou não uma efectiva descriminação fiscal conducente à restrição da livre prestação de serviços e da livre circulação de capitais.

Por conseguinte, as questões que se colocam neste recurso são as de saber se a sentença padece de erro de julgamento em matéria de direito, por ter mantido a aplicação da disciplina contida no art. 80º, n.º 2, alínea c), do CIRC (na numeração e redacção vigentes nos anos 2005/2007), em violação das injunções comunitárias contidas nos arts. 56º e 63º do TFUE, e por ter violado o princípio do inquisitório a que se refere o art. 99º, n.º 1, da Lei Geral Tributária

Vejamos.

Os Recorrentes advogam que a sentença incorreu em erro de julgamento ao subscrever a posição assumida pelo TJUE no acórdão proferido no proc. C-282/07 (*Truck Center*), na medida em que a posição aí acolhida não encontra eco em qualquer outro acórdão dessa instância comunitária e dissente, até, da jurisprudência uniformemente seguida por esse Tribunal e plasmada nos casos *Gerritse*, *Centro Equestre* e *Scorpio* (proc. nºs C-234/01, C-345/04 e C-290/04, respectivamente). E sustentam que, ao contrário do que foi decidido na sentença, sendo comparável a situação das entidades bancárias residentes e não residentes, é mais gravosa a tributação que para a Recorrente não residente resulta da aplicação do art. 80º, n.º 2, alínea c), do CIRC, e que, por isso, se opõe às normas contidas nos arts. 56º e 63º do TFUE, motivo por que, à luz da jurisprudência dos citados acórdãos, *maxime* no caso Gerritse, a sua pretensão deve proceder.

Sublinhe-se, desde já, que o tribunal *a quo* entendeu que no caso dos autos estava em causa somente o princípio da livre prestação de serviços - que não também o da livre circulação de capitais - «*uma vez que os fluxos financeiros em apreço constituem, fundamentalmente, operações de pagamento que só têm por finalidade a execução da operação de crédito, que constitui, no essencial, a prestação de um serviço».* Todavia, os ora Recorrentes insistem que os actos impugnados põem em causa tanto a livre prestação de serviços como a livre circulação de capitais; e pese embora não rebatam expressamente a posição assumida pelo tribunal *a quo*, importa que comecemos por fazer o enquadramento legal da questão na perspectiva do direito comunitário.

O TJUE pronunciou-se expressamente sobre este tipo questão no acórdão proferido em 3/10/2006, no proc. n.º C-452/04 (*Fidium Finanz*), explicando que «*Quando uma medida nacional diz simultaneamente respeito à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais, há que apreciar em que medida o exercício destas liberdades fundamentais é afectado e se, nas circunstâncias do processo principal, uma delas prevalece sobre a outra. A apreciação da medida em causa, tem lugar, em princípio, à luz de apenas uma dessas liberdades se se revelar que, nas circunstâncias do caso em apreço, uma delas é totalmente secundária relativamente à outra e pode ser-lhe subordinada»,* e, quanto ao

enquadramento da actividade de concessão de créditos a título profissional, manifestou, nesse acórdão, o seguinte entendimento:

«39. Constitui jurisprudência assente que a actividade de uma instituição de crédito que consiste em conceder créditos constitui um serviço na acepção do artigo 49º CE (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson, C-484/93, Colect., p.I -3955, n.º 11, e de 9 de Julho de 1997, Parodi, C-222/95, p. I-3899, n.º 17). Por outro lado, a Directiva 2000/12/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Março de 2000, relativa ao acesso à actividade das instituições de crédito e ao seu exercício (JO L 126, p. 1), destina-se a regulamentar, sob o duplo aspecto da liberdade de estabelecimento e da livre prestação de serviços, designadamente, a actividade de concessão de créditos. (...)

42. Os empréstimos e créditos concedidos por não residentes a residentes figuram na rubrica VIII do anexo I da Directiva 88/361, intitulada «Empréstimos e créditos financeiros». De acordo com as notas explicativas do referido anexo, esta categoria compreende, entre outros, os créditos ao consumo.

43. Daqui resulta que a actividade de concessão de créditos a título profissional se enquadra, em princípio, tanto no âmbito da livre prestação de serviços, na acepção dos artigos 49º CE e seguintes, como no da livre circulação de capitais, na acepção dos artigos 56º CE e seguintes.

44. Assim, deve apreciar-se se e, eventualmente, em que medida o regime controvertido afecta o exercício destas duas liberdades nas circunstâncias do caso em apreço no processo principal e se é susceptível de as entravar. (...)

46. (...) Constitui jurisprudência assente que devem ser consideradas restrições à livre prestação de serviços todas as medidas que proíbam, perturbem ou tornem menos atractivo o exercício desta liberdade (v., designadamente, acórdão de 15 de Janeiro de 2002, Comissão/Itália, C-439/99, Colect., p. I-305, n.º 22). (...)

48. No que se refere à livre circulação de capitais na acepção dos artigos 56º CE e seguintes, é possível que, ao tornar menos acessíveis aos clientes estabelecidos na Alemanha as prestações de serviços financeiros propostas por sociedades estabelecidas fora do Espaço Económico Europeu, o regime tenha como efeito tornar menos frequente o recurso por parte desses clientes aos referidos serviços e, assim, diminuir os fluxos financeiros transfronteiriços relacionados com estas prestações. Todavia, trata-se apenas de uma consequência inelutável da restrição à livre prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos Omega, já referido, n.º 27, e de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-0000, n.º 33. V., igualmente, por analogia, acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 34.

Verifica-se que, nas circunstâncias do processo principal, o aspecto da livre prestação de serviços prevalece sobre o da livre circulação de capitais. Assim, tendo o regime controvertido por efeito a criação de entraves ao acesso ao mercado financeiro alemão a sociedades com sede em Estados terceiros, afecta de forma preponderante a livre prestação de serviços. Sendo os efeitos restritivos do referido regime sobre a livre circulação de capitais apenas uma consequência inelutável da restrição imposta relativamente à livre prestação de serviços, não há que apreciar a compatibilidade deste regime com os artigos 56.º CE e seguintes.».

Nos presentes autos está também em causa o pagamento de juros na sequência da execução de financiamentos realizados através de operações de crédito realizadas por uma instituição financeira, cuja actividade é regulada. Pelo que se está, essencialmente, perante a prestação de um serviço financeiro; logo, os efeitos restritivos sobre a liberdade de circulação de capitais e sobre a liberdade de pagamentos são apenas a consequência directa e natural de eventuais restrições sobre a liberdade de prestação de serviços.

Por conseguinte, o que está em causa nos presentes autos é, somente, a apreciação da conformidade do art. 80º, n.º 2, alínea c), do CIRC com a **liberdade de prestação de serviços** a que se refere o art. 56º do TFUE, e de que tratam, aliás, os acórdãos proferidos nos casos *Gerritse*, *Centro Equestre* e *Scorpio*. Liberdade essa que, como é sabido, implica que qualquer legislação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil ou menos vantajosa que uma prestação de serviços interna, será incompatível com o Direito primário da União Europeia; liberdade que obriga à eliminação de toda e qualquer discriminação do prestador em razão da sua nacionalidade ou com fundamento no facto de se encontrar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele em que a prestação é efectuada.

É, pois, neste enquadramento que cumpre apurar se assiste razão aos Recorrentes ou se este Tribunal deve auscultar o TJUE sobre a posição a adoptar, tendo em conta que a obrigação de actuar o reenvio prejudicial só pode ser dispensado quando: *(i)* a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal; *(ii)* o TJUE já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma; *(iii)* o juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente - (cf. o Acórdão Cilfit de 06.10.82, no Proc. 283/81).

Importa, por isso, e em primeiro lugar, indagar se a situação tratada no acórdão *Truck Center* (*C-282/07*), referenciado na sentença recorrida, trata ou não uma situação análoga ou similar à do caso vertente.

Para compreender esta problemática, há que ter a noção que o TJUE, no exame das questões que aprecia a nível de compatibilidade de regime tributários internos com as liberdades fundamentais da União Europeia, utiliza uma metodologia de análise que assenta em quatro momentos distintos e autónomos ([1]): *(i)* num 1º momento, examina a inserção da situação concreta na esfera de protecção de uma liberdade fundamental; *(ii)* num 2º momento, afere da existência de uma restrição/discriminação a essa liberdade fundamental; *(iii)* num 3º momento, apura se existe uma causa legítima de justificação para essa restrição/discriminação*; (iv)* num 4º momento, procede a um controlo de proporcionalidade, avaliando *se a medida tributária interna é efectivamente adequada e não vai além do que é necessário para prosseguir tal interesse doméstico, ou se pode ser substituída por alternativas menos restritivas.*

Ora, no acórdão do caso *Truck Center*, verifica-se que, naquele 1º momento, o TJUE enquadrou a situação em análise na esfera de protecção da *liberdade de estabelecimento*; e, no 2º momento, para aferir da existência de restrição a essa liberdade, teve em conta que o tratamento diferenciado residia somente na obrigação de retenção na fonte (as sociedades não residentes estavam sujeitas a imposto retido na fonte, enquanto as residentes não o estavam), tendo seguido o *critério da discriminação* ([2]) para concluir que as sociedades em causa não estavam numa situação objectivamente comparável para que pudesse funcionar a presunção da existência de uma discriminação; e não ocorrendo discriminação, não podia existir restrição à liberdade de estabelecimento.

Donde resulta, desde logo, a falta de paralelismo do caso Truck Center com o caso vertente. Não só porque a situação aqui em análise se enquadra, antes, na esfera de protecção da *liberdade de livre prestação de serviços*, como também porque o tratamento diferenciado não reside na obrigação de reter ou não na fonte o imposto, mas na própria matéria colectável dos rendimentos provenientes de juros obtidos em território português. E porque assim é, a aplicação do critério da discriminação ou da comparabilidade das situações poderia levar, no caso, a uma conclusão diversa, atenta, designadamente, a natureza dos sujeitos passivos de imposto em causa. Efectivamente, estando em causa instituições financeiras, torna-se bastante plausível a comparabilidade de situações, já que uma instituição financeira não residente está, pela natureza da sua actividade, numa situação comparável à instituição residente que presta serviços análogos e que obtém o mesmo género de rendimentos na sequência do mesmo tipo de serviços prestados.

Razão por que entendemos não ser adequado trazer à colação o acórdão *Truck Center* para resolver a questão colocada na presente impugnação judicial. Ou, pelo menos, não ser correcto afirmar que nele foi apreciada e decidida questão análoga e que torna dispensável auscultar o TJUE nos presentes autos.

Já nos acórdãos *Gerritse (C234/01), Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04), Scorpio (C-290/04),* e *XNV versus Staatssecretaris van Financiën (C-498/10)*, o Tribunal de Justiça enquadrou todos esses casos na esfera de protecção da *liberdade de prestação de serviços*, pelo que devem ser estes os acórdãos a examinar, designadamente para aferir da eventual existência de *acto claro* que torne inútil o pedido de reenvio prejudicial.

Visto que a questão ora colocada se centra na dicotomia entre regras de tributação sobre o rendimento *líquido* e regras de tributação sobre o rendimento *bruto*, constata-se que aquele que maior similitude apresenta com o caso dos autos é o acórdão *Gerritse* ([3]), onde estava em causa a tributação na Alemanha da remuneração de serviços aí prestados por um cidadão residente noutro Estado-Membro, sendo que em conformidade com o direito alemão a tributação operara por retenção na fonte, à taxa de 25% calculada sobre o rendimento *ilíquido* obtido na Alemanha; e a questão que nele se colocava era a de saber se tal era compatível com o direito à livre prestação de serviços, posto que os cidadãos residentes na Alemanha eram tributados pelo rendimento *líquido* e beneficiavam ainda de uma base de isenção de imposto.

Nesse acórdão o TJUE decidiu o seguinte:

«os artigos 59º e 60º do Tratado opõem-se a uma legislação nacional como a em causa no processo principal que, regra geral, atende, quando da tributação dos não residentes, aos rendimentos brutos, sem dedução das despesas profissionais, enquanto os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução dessas despesas;

- em contrapartida, os referidos artigos do Tratado não se opõem a essa mesma legislação quando sujeita, regra geral, os rendimentos dos não residentes a um imposto definitivo à taxa uniforme de 25% retido na fonte, enquanto os rendimentos dos residentes são tributados de acordo com uma tabela progressiva que inclui uma parte de base isenta, desde que a taxa de 25% não seja superior à que seria efectivamente aplicada ao interessado, de acordo com a tabela progressiva, aos rendimentos líquidos acrescidos do montante correspondente à parte de base isenta.».

O que significa que se entendeu que embora a norma que inibe os não residentes de deduzir as despesas necessárias à obtenção do rendimento tributado ponha em causa a livre prestação de serviços, a norma deixa de ter um efeito restritivo dessa liberdade se a taxa efectivamente aplicada por via dela não ultrapassar a taxa que, sem tomar em conta a base isenta de imposto e em iguais circunstâncias, fosse devida por um residente. E daí que no acórdão se deixasse dito que «*54 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, no caso em apreço, se a taxa de imposto de 25% aplicada aos rendimentos de A. Gerritse é superior à que decorreria da aplicação da tabela progressiva. (...)*».

Apesar de a lógica subjacente a este acórdão apresentar similitudes com a dos presentes autos, o certo é que ele não se pronunciou especificamente sobre a tributação de pagamentos transfronteiriços de *juros* num contexto de *instituições financeiras*. E portanto, nada nos esclarece sobre a questão de saber se as instituições financeiras residentes e não residentes se encontram numa situação comparável, se nessa tributação devem ser tomadas em conta, tanto para umas como para outras, os custos de financiamento aos empréstimos concedidos ou as despesas directamente relacionadas com a actividade económica exercida, e, no caso afirmativo, qual a medida ou dimensão da diferença necessária para se poder concluir que as instituições não residentes estão, de facto, numa situação desvantajosa face às instituições residentes.

Pelo que este acórdão não constituirá *acto claro* para efeitos de apreciação da conformidade das normas postas em causa nestes autos com o direito comunitário no que se refere à livre prestação de serviços de instituições bancárias não residentes.

Por outro lado, apesar de o acórdão do TJUE de 17/06/2010, no proc. C-105/08 (acção de incumprimento instaurada pela Comissão Europeia contra Portugal) ter tido por objecto a apreciação da conformidade das normas fiscais em causa nestes autos com o direito comunitário, centrando-se precisamente na dicotomia entre regras de tributação sobre o rendimento *líquido* e regras de tributação sobre o rendimento *bruto* no tocante a *juros* recebidos por *instituições financeiras*, o certo é que o Tribunal acabou por não se pronunciar sobre a questão central, julgando a acção improcedente por questões formais, isto é, por entender que a Comissão não demonstrara o incumprimento alegado, não tendo apresentado *«nem durante a fase escrita do processo nem na audiência, nem mesmo após pedido expresso do Tribunal de Justiça nesse sentido, qualquer elemento conclusivo, susceptível de demonstrar que os números que apresenta para sustentar a sua tese têm eco na realidade e que o exemplo quantitativo que invoca é mais do que uma simples hipótese académica, a Comissão não logrou provar o incumprimento que alega.».*

Acórdão que acolheu a posição defendida pela Advogada-Geral C……. nas conclusões que apresentou nesse processo e que, como muito bem referem FERNANDO CARREIRA ARAÚJO e RICARDO REIGADA PEREIRA ([4]), parecem induzir – quase convidar – a que sejam os particulares a suscitar a questão nos respectivos tribunais domésticos na expectativa de o caso se resolver, depois, no contexto de uma resposta a questões prejudiciais suscitadas pelos juízes nacionais. *«Cabe pois aos particulares regressar à contenda e reerguer o caso à dignidade do Tribunal de Justiça – à maneira de Sísifo – esperando que o mesmo venha, nessa sede, resolver definitivamente a contenda no sentido de confirmar a discriminação proibida.».*

Tudo isto para dizer que o caso em análise apresenta especificidades que de modo algum encontram paralelo nas situações que foram objecto das mencionadas decisões do TJUE. Pelo que se nos suscitam dúvidas sérias sobre se ocorre ou não a desconformidade do disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 80º do IRC em vigor à data dos factos, face ao Direito da União Europeia, mais concretamente à liberdade de prestação de serviços (art. 56º do TFUE).

E a tal não obsta a circunstância, invocada na sentença, de as impugnantes não terem procedido à comparação concreta entre a situação fiscal das instituições financeiras residentes e a das não residentes, de não terem indicado os efectivos custos que suportaram para obter o rendimento e, por conseguinte, o seu rendimento de juros líquido, deixando por demonstrar que legislação portuguesa faz incidir um imposto mais gravoso sobre as instituições não residentes.

É que não estamos aqui perante uma acção de incumprimento como aquela que a Comissão intentou contra o Estado Português ao abrigo do art. 226º CE, na qual incumbia à autora provar o incumprimento que invocara, o que não fez nem mesmo depois do pedido expresso que o Tribunal lhe dirigiu nesse sentido, ficando-se pela enunciação de uma simples hipótese académica para sustentar a invocada desconformidade das normas internas portuguesas face ao Direito Comunitário.

Estamos, antes, perante um processo de contencioso de anulação de acto tributário por vício de violação de lei, cuja análise passa não só pela interpretação das normas e princípios de direito comunitário invocados, como pela recolha - oficiosa ou através de convite à junção pelas partes - de todos os elementos necessários à análise e decisão da questão central em apreço, designadamente de todos os elementos necessários à demonstração de que, tal como alegado, a legislação portuguesa faz incidir sobre as instituições não residentes um imposto mais gravoso, na medida em que a base tributável das instituições residentes fica de tal forma reduzida mediante a dedução das despesas suportadas, que o

imposto a pagar, não obstante a taxa ser mais elevada, é inferior à retenção na fonte efectuada sobre o montante ilíquido dos juros.

Há que não esquecer que um dos princípios ordenadores do contencioso tributário é o da investigação, que *«abrange o princípio da inquisitoriedade, quanto à determinação dos factos relevantes e acerca do conhecimento dos quais o tribunal se encontra numa situação de poder-dever, e o princípio da oficialidade, na medida em que os participantes do processo só de forma muito limitada podem dispor sobre a sua marcha»* ([5]), pelo que nada impede que, caso se mostre necessário, o tribunal recolha os elementos tidos por convenientes para apurar se a taxa liberatória de 20% aplicada aos rendimentos de juros auferidos pela instituição financeira não residente é, por virtude da impossibilidade de deduzir as despesas associadas à sua actividade, superior à que decorreria da aplicação da taxa de IRC de 25% aplicada às instituições residentes.

Afigura-se-nos, pois, necessário e obrigatório o reenvio prejudicial, interpelando o TJUE, nos termos do art. 267º do TFUE, para dar resposta às seguintes questões:

1º O artigo 56º do TFUE opõe-se à legislação fiscal interna segundo a qual as instituições financeiras não residentes em território português estão sujeitas a imposto sobre o rendimento de juros auferidos nesse território e retido na fonte à taxa definitiva de 20% (ou a taxa menor caso exista convenção para evitar dupla tributação), taxa que incide sobre o rendimento *ilíquido*, sem possibilidade de dedução das despesas profissionais directamente relacionadas com a actividade financeira exercida, ao passo que os juros auferidos por instituições financeiras residentes são incorporados no rendimento global tributável, procedendo-se à dedução das despesas associadas à actividade exercida quando se determina o lucro para efeitos de tributação em IRC, incidindo, assim, a taxa geral de 25% sobre o rendimento de juros *líquido*?

2º Essa oposição ocorre ainda que se apure que a base tributável das instituições financeiras residentes fica ou pode ficar sujeita, após a dedução dos custos de financiamento associados aos rendimentos de juros ou à dedução das despesas com relação económica directa com esses rendimentos, a imposto mais elevado do que aquele que é retido na fonte às instituições não residentes e que incide sobre o rendimento ilíquido?

3º Para esse efeito, os custos de financiamento associados aos empréstimos concedidos ou as despesas com relação económica directa com os rendimentos de juros auferidos, podem ser comprovados através dos dados fornecidos pela EURIBOR ("Euro Interbank Offered Rate") e pela LIBOR ("London Interbank Offered Rate") – entidades que representam as taxas de juro médias praticadas nos financiamentos interbancários a que os bancos recorrem para levar a cabo a sua actividade?

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em suspender a instância até à pronúncia do TJUE e ordenar a passagem de carta com pedido de decisão prejudicial, acompanhada do translado do processo, incluindo cópias da petição inicial, da sentença, das alegações de recurso das recorrentes e contra-alegações da recorrida, bem como do presente acórdão, e fotocópia dos diplomas legais aqui mencionados.

Custas a final.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Casimiro Gonçalves*.

([1]) Sobre o assunto, veja-se JOÃO FELIX PINTO NOGUEIRA na obra "*Direito Fiscal Europeu — O Paradigma da Proporcionalidade*", bem como no artigo que publicou na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano VI, n.º 3, p. 301 e segs.

([2]) Critério segundo o qual a comparabilidade das situações leva à presunção da existência de uma discriminação que é, em princípio, proibida.

([3]) No caso *Scorpio*, como de resto também no proc. C-498/10, a questão da restrição da liberdade de prestação de serviços era colocada na perspectiva do beneficiário do serviço — que não do seu prestador — e no caso *Centro Equestre* a questão incidia, não sobre a possibilidade de deduzir despesas, mas sobre o tipo de despesas dedutíveis e a forma de as deduzir.

([4]) Em artigo publicado *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal,* ano III, n.º 2, pp. 287 e segs.

([5]) SALDANHA SANCHES, in "Princípios do Contencioso Tributário", p. 21.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Contribuição especial criada pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março. Princípio da não retroactividade da lei fiscal. Inconstitucionalidade.

Sumário:

I — A contribuição especial criada pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março incide sobre a valorização dos prédios resultante da sua utilização como terrenos para construção provocada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes, sendo devida por aqueles que obtiverem o direito de construção e, por consequência, aquele benefício.

II — O facto tributário gerador ou constitutivo da contribuição especial criada pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, é o aumento de valor dos prédios ou terrenos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção ou reconstrução urbana, nas freguesias cujas acessibilidades foram excepcional e substancialmente melhoradas com as obras públicas cuja realização está na base da edição daquele diploma legal.

II — Não é inconstitucional, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, a norma do artigo 1.º, n.º 2 e artigo 2.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, enquanto ficciona como data de aquisição do prédio, para efeitos do cálculo do valor sujeito a contribuição, 1 de Janeiro de 1994, sendo o licenciamento de construção ou de obra, requerido em data posterior à entrada em vigor daquele diploma legal.

Processo n.º 406/12-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Publica, interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 19 de Abril de 2010, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade A……., com os demais sinais dos autos, contra as liquidações de contribuição especial prevista pelo DL n.º 43/98, de 3 de Março, relativas ao ano de 2003, no montante global de 21.205,88 €, reportando-se €11.517,19, ao processo de avaliação n.º 348/00 e € 9.688,69 ao processo de avaliação n.º 350/00.

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

«A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação deduzida contra as liquidações de Contribuição Especial, nos termos do Decreto-lei n.º 43/98, de 3 de Março, no montante global de € 21.205,88, em aplicação da declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral do diploma,

B. na medida em que ocorreu aplicação retroactiva do diploma, por violação do disposto no artigo 103º, n.º 3 da CRP.

C. Assim, com a ressalva do devido respeito, que é muito, não pode a Fazenda Publica conformar-se com o doutamente decidido, por considerar ter havido erro de julgamento na subsunção dos factos ao direito aplicável.

D. Os actos tributários de liquidação controvertidos têm na sua origem o resultado das avaliações efectuadas nos termos do Decreto-lei n.º 43/98, de 03 de Março, a duas parcelas de terreno destinadas à construção nos Processos de Avaliação n.º 348/00 e nº350/00 -, no âmbito dos pedidos de licenciamento requeridos durante o ano de 1999 e dos respectivos Alvarás de Licença de Construção n.º 424/00 e n.º 426/00, emitidos em 24/03/2000, pela Câmara Municipal da Maia.

E. Com efeito, a Contribuição Especial - a qualificar como imposto - foi criada pelo citado Decreto-Lei n.º 43/98, de 03 de Março, em cujo Preâmbulo se diz da sua relação com os investimentos efectuados ou a efectuar para a realização da CRIL, CREL, CRIP, CREP, respectivos acessos e da travessia ferroviária do Tejo e troços ferroviários complementares bem como as extensões do metropolitano de Lisboa e a concretização de sistemas ferroviários ligeiros, os quais valorizariam substancialmente os prédios rústicos e os terrenos para construção envolventes, justificando tal valorização a criação da dita contribuição.

F. O artigo 3º do Regulamento da Contribuição Especial, define a respectiva incidência pessoal: «a contribuição é devida pelos titulares do direito de construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra» E o artigo 1º a incidência real: ela incide «sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção urbana» - n.º 1 - e ainda «sobre o aumento de valor dos terrenos para construção e das áreas resultantes da demolição de prédios urbanos já existentes situados nas áreas referidas no número anterior» - n.º 2.

G. Por sua vez, determina o artigo 2º: «1 - Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 01 de Janeiro de 1994 corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere (...), correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 01 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra».

H. Esta última norma, ainda que relativa à determinação da matéria colectável, define o valor sobre que recai o imposto: de que valor se trata, que verbas entram na sua composição, não se limitando apenas a estabelecer o processo daquela determinação.

Estamos, assim, perante uma norma de incidência real, ou seja, um dos elementos essenciais do imposto.

I. Diz-nos a melhor doutrina, que se trata de um facto tributário complexo, formado «por uma pluralidade de elementos materiais, juridicamente unificados numa unidade objectiva» - cfr. Cardoso da Costa, in Curso de Direito Fiscal, pág. 242.

K. E ainda que se trata de um facto tributário balizado por dois elementos essenciais: o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento da construção ou obra e o seu valor em 01 de Janeiro de 1994 - cfr. Alberto Xavier, in Manual de Direito Fiscal, vol. 1, págs. 251/252.

L. É certo que o n.º 1. in fine, do artigo 2º define como «data de realização» a «da emissão do alvará de licença de construção ou de obra», certamente por influência do CIRS que tributa - categoria G - as mais-valias, nos arts 9º e 10º do código, na base da diferença entre os valores de realização e de aquisição.

26. Tal dispositivo normativo é, todavia, inócuo para o efeito. Neste sentido, Acórdão do STA de 18/05/05, Proc. 0318/05

27. Na verdade, a Contribuição Especial incide «sobre o aumento de valor» e, o «valor sujeito» a imposto concretiza-se na diferença referida de que um dos elementos é o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento da construção ou da obra.

M. Assim sendo, cremos que esse elemento, como todos, tem de situar-se no domínio de vigência da lei nova para que esta se lhe possa aplicar.

N. Ora, datando os pedidos de licenciamento da construção de 1999 e tendo os respectivos alvarás sido emitidos em 24.03.2000 -. alíneas g) e h) do Probatório -, após a entrada em vigor do Decreto-lei n.º 43/98, de 3 de Março, ocorrida a 08/03/1998, cremos ser devida a Contribuição Especial instituída por este diploma, que, in casu, incide sobre a valorização dos terrenos ocorrida entre 1 de Janeiro de 1994 e a data daqueles pedidos.

O. Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, a liquidação do imposto foi conforme à lei e aos princípios constitucionais consagrados na LGT - artigo 12º, e na CRP - artigo 103º, n.º3

P. Sem necessidade de mais considerações, entende a Fazenda Pública que a douta sentença recorrida contende com a aplicação dos dispositivos legais elencados, pelo que,

Q. Ressalvado o devido respeito, deve ser revogada a sentença recorrida com todas as consequências legais.

R. E, o acto tributário de liquidação permanecer na sua estabilidade e vigência no ordenamento jurídica.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, este tribunal veio por acórdão exarado a fls. 169/178 dos autos, a declarar-se incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e declarou competente para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

4 – Remetidos os autos a este Tribunal, o Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu fundamentado parecer a fls. 186/187 dos autos, que, na parte mais relevante, se transcreve:

«O recurso merece manifesto provimento.

De facto, a sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação à factualidade apurada nos autos do citado acórdão do Tribunal Constitucional.

Efectivamente, o acórdão 63/2006 do TC declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas dos artigos lº /l e 2º do RCE anexo ao DL 43/98, na interpretação segundo a qual, sendo a licença de construção requerida antes da entrada em vigor deste diploma, seria devida a contribuição especial por este instituída, que, assim, incidiria sobre a valorização do terreno ocorrida entre 1 de Janeiro de 1994 e a data daquele requerimento, com fundamento em violação do princípio da não retroactividade dos impostos, consagrado no artigo 103º/3 da Constituição da República Portuguesa.

Ora, no caso em análise, como resulta do probatório, a licença de construção foi requerida em 1999, portanto, após a vigência do DL 43/98, pelo que não tem aqui aplicação o citado acórdão do TC.

Como se refere no citado acórdão do TC "não levanta qualquer problema de retroactividade a ponderação da data de 1 de Janeiro de 1994, nos termos do art. 2.º, n.º 1 do RCE, pois a qualquer

contribuição de melhoria subjaz a consideração de que ocorreu uma vantagem económica particular, o que só pode ser aferido por referência a uma situação patrimonial pretérita".

Ora, ocorrendo o facto tributário, ou seja, o pedido de licenciamento e consequente emissão de alvará, em 1999 e 2000, respectivamente, é certo que não ocorre qualquer violação do princípio da irretroactividade dos impostos.

Nesse mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 579/2011, disponível no sítio da Internet www.tribunalconstitucional.pt).

Assim a sentença recorrida não pode deixar de ser revogada.

A recorrida, além da questão apreciada na sentença recorrida colocou mais duas questões, cujo conhecimento ficou prejudicado, em função do decidido e que são:

1. Inconstitucionalidade orgânica e formal do DL 43/98.

2.Inconstitucionalidade material do DL 43/98, por violação do princípio da igualdade, enquanto princípio postulante da capacidade contributiva e enquanto proibição do arbítrio.

Parece-nos que, salvo melhor juízo, em função do estatuído nos artigos 726º e 715º/2 do CPC, este STA deve conhecer dessas questões em substituição do Tribunal recorrido.

Em função da factualidade apurada, não sindicada (artigo 684º-A/2 do CPC), não há qualquer razão para julgar violado o princípio da igualdade, nas vertentes referidas, pois a recorrida não prova factos dos quais se possa inferir essa violação.

Quanto à alegada inconstitucionalidade orgânica afigura-se-nos que a mesma não se verifica.

De facto, o DL 43/98 foi emanado ao abrigo da LOE para 1997, pelo que só caducou em 31 de Dezembro de 1997, por força do disposto no artigo 165º/5 da CRP.

Embora a promulgação e a referenda do DL em causa tenham ocorrido em 12 de Fevereiro de 1998 e 18 de Fevereiro de 1998, respectivamente, o certo é que foi aprovado em Conselho de Ministros em 30 de Dezembro de 1997, pelo que "existe," para o efeito de considerar respeitado o prazo de autorização legislativa, conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 227/1991, disponível no sítio da internet www.tribunalconstitucional.pt).

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar-se a sentença recorrida, e, em substituição do tribunal recorrido, julgar improcedentes a alegada inconstitucionalidade orgânica e material por violação do princípio da igualdade, com consequente manutenção na ordem jurídica da liquidação sindicada.»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

a) Por escritura pública celebrada em 03/07/1996, a impugnante declarou comprar a B…… e outros, que, por sua vez, declararam vender pelo preço global de Esc. 190.000.000$00, os prédios situados na freguesia de ……, do concelho da Maia, melhor identificados na dita escritura pública e cuja cópia consta de fls. 13 a 16 dos autos, dando aqui por reproduzido o seu teor.

b) Na sequência da avaliação daqueles terrenos para efeitos de tributação em sede de contribuição especial, foi apurado como valor de um dos prédios €326.400,00, correspondente ao processo n.º 350/00, reportando-se ao ano de 1999.

c) Por sua vez, o valor reportado a 01/01/1994 foi fixado em €255.742,94.

d) A Administração Tributária apurou uma matéria colectável de €32.295,62, resultante da diferença entre os valores referentes nas alíneas b) e c).

e) Em consequência, efectuou a liquidação da contribuição especial a que se reporta o Decreto-Lei n.º 43/98, no montante de €9.688,69, nos termos que constam de fls. 49 do processo administrativo e que aqui se dão por reproduzidos.

f) Procedendo da mesma forma quanto ao outro imóvel, no âmbito do processo de avaliação n.º 348/00, em consequência, efectuou a liquidação da contribuição especial a que se reporta o Decreto-Lei n.º 43/98, no montante de €11.517, 19.

g) A impugnante requereu licenças de construção durante o ano de 1999.

h) Em 24/03/2000 foram emitidos os alvarás das licenças de construção referidas na alínea anterior.

i) O prazo para pagamento voluntário da contribuição especial referida terminou em 31/10/2003.

j) A presente impugnação foi apresentada em 06/11/2003.

6. Do objecto do recurso

Constitui objecto do presente recurso saber se a sentença recorrida ocorreu erro de julgamento ao considerar que, no caso em apreço, a liquidação da contribuição especial criada pelo D.L. n.º 43/98 de 3/3, sobre duas parcelas de terreno destinadas à construção, foi efectuada com violação do principio da não retroactividade fiscal (artigo 103º nº3 da Constituição da República)

A decisão recorrida considerou que o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 63/2006, publicado no Diário da República, I Série-A, de 03/03/2006, tinha já declarado a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante dos artigos 1.º, n.º 2 e 2.º do Regulamento da Contribuição

Especial anexo do Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, na interpretação segundo a qual, sendo a licença de construção requerida antes da entrada em vigor deste diploma, seria devida a contribuição especial por este instituída que, assim, incidiria sobre a valorização do terreno ocorrida entre 01/01/1994 e a data daquele requerimento, com fundamento em violação do principio da não retroactividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

Deste modo, em aplicação daquela declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, julgou procedente a impugnação, por entender que, no caso vertente, ocorreu aplicação retroactiva do Regulamento da Contribuição Especial anexo ao Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, com violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3 da CRP.

Contra este entendimento insurge-se a Fazenda Pública alegando que houve erro de julgamento na subsunção dos factos ao direito aplicável, porque as parcelas de terreno objecto das liquidações controvertidas foram submetidas a pedido de licenciamento e respectivo alvará de construção em 1999 e 2000 respectivamente, ou seja após a entrada em vigor do DL n.º 43/98 de 3/3.

Defende assim que a liquidação do imposto foi conforme o dispositivo legal em consonância com os princípios constitucionais, não ocorrendo a violação do princípio da retroactividade dos impostos.

6.1 Assiste razão à Fazenda Pública.

De facto, e como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a sentença recorrida fez, do acórdão do Tribunal Constitucional, uma incorrecta interpretação e uma errada aplicação à factualidade apurada nos autos.

Vejamos.

Pelo acórdão n.º 63/2006 (publicado no *Diário da República*, I série A, de 3 de Março de 2006) o Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante dos artigos 1.º, n.º 2, e 2.º do Regulamento da Contribuição Especial, na interpretação segundo a qual, sendo a licença de construção requerida antes da entrada em vigor deste diploma, seria devida a contribuição especial que incidiria sobre a valorização do terreno ocorrida entre 1 de Janeiro de 1994 e a data daquele requerimento.

Porém, o caso sub judice tem um enquadramento fáctico diverso.

Enquanto que no caso submetido à apreciação do Tribunal Constitucional estava em causa um pedido de licenciamento que tinha dado entrada na Administração em momento anterior ao da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, a situação objecto do presente recurso ocorreu já na vigência desse diploma.

Com efeito a recorrida requereu as licenças de construção em 1999 e em 24.03.2000 foram emitidos os alvarás das licenças de construção (pontos g) e h) do probatório.

Ou seja quer o pedido de licenciamento quer o acto administrativo de licenciamento se verificaram já na vigência do Decreto-Lei n.º 43/98.

E isto torna a situação em causa completamente diferente da apreciada no referido Acórdão do Tribunal Constitucional pois que ali se considerou determinante para a decisão de inconstitucionalidade por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal o facto de o licenciamento de construção ou obra ter sido requerido antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 43/98.

Isso mesmo foi sublinhado naquele aresto quando ali expressamente se refere que *"" (...A) consideração do princípio da proibição da retroactividade dos impostos – consagrado no artigo 103º, n.º 3, da Constituição portuguesa e fundado, em geral, no princípio da protecção da confiança, inerente à ideia de Estado de direito democrático, e no princípio da capacidade contributiva – justifica a relevância atribuída nos acórdãos fundamento ao acto voluntário através do qual (e ao momento em que) é requerido o licenciamento de construção ou de obra. É que, no momento em que apresentou o requerimento para licenciamento de construção ou de obra – recorde-se, momento anterior ao da entrada em vigor do diploma em apreço –, o titular do prédio não podia contar com a aplicação da Contribuição Especial, pela razão simples de que tal tributo não havia ainda sido criado*."

No caso vertente, como vimos, a recorrida requereu as licenças de construção em 1999 e em 24.03.2000 foram emitidos os alvarás das licenças de construção, portanto ambos os factos ocorreram na vigência do DL n.º 43/98.

De harmonia com o artigo 1.º do RCE anexo ao Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março:

«1 – A contribuição especial incide sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção urbana, situados nas áreas das seguintes freguesias: (...)

2 – A contribuição especial incide ainda sobre o aumento de valor dos terrenos para construção e das áreas resultantes da demolição de prédios urbanos já existentes situados nas áreas referidas no número anterior.»

Por sua vez, preceitua o artigo 2.º do mesmo RCE:

«1 – Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que refere o

artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra.»

A contribuição especial aqui em causa foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, com o objectivo de tributar a valorização de que beneficiaram os prédios rústicos e terrenos para construção situados nas zonas envolventes à CRIL, CREL, CRIP, CREP e respectivos acessos, bem como à travessia ferroviária do Tejo e outros investimentos.

O valor sujeito a contribuição resulta da aplicação da fórmula prevista no referido artigo 2.º, n.º 1 do Regulamento, o qual resulta da diferença entre o valor do prédio à data em que é requerido o licenciamento de construção ou de obra, e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda.

A contribuição especial incide, pois, sobre a valorização dos prédios resultante da sua utilização como terrenos para construção provocada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes, sendo devida por aqueles que obtiverem o direito de construção e, por consequência, aquele benefício.

A capacidade contributiva afere-se pela valorização dos terrenos operada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes e não pela realização da construção, tanto mais que o próprio n.º 1 do artigo 1.º do RCE refere que a contribuição especial incide sobre o aumento de valor dos prédios rústicos resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção e não da sua efectiva utilização como tal ([1]).

O facto tributário gerador ou constitutivo da referida contribuição especial é assim o aumento de valor dos prédios ou terrenos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção ou reconstrução urbana, nas freguesias cujas acessibilidades foram excepcional e substancialmente melhoradas com as obras públicas cuja realização está na base da edição daquele diploma legal.

Ora a propósito desta contribuição especial, e num caso em que o requerimento e a consequente emissão da licença ocorreram após a entrada em vigor do DL 43/98 o Tribunal Constitucional já se pronunciou - Acórdão 579/11, de 29.11.2011, in http://www.tribunalconstitucional.pt/ - no sentido da não verificação de qualquer ofensa ao principio na não retroactividade fiscal.

Como ficou bem expresso naquele aresto, cuja fundamentação se subscreve, *«tendo o requerimento (e a consequente emissão da licença) ocorrido após a entrada em vigor daquele diploma, é afastada a mobilização do parâmetro contido no artigo 103.º, n.º 1 da Constituição. Ao contrário do que entendeu o tribunal recorrido, a data de 1 de Janeiro de 1994 surge, na estrutura da contribuição especial, como um mero instrumento, relevando enquanto mecanismo operacional de determinação do aumento de valor que é tributável. Como se referiu no acórdão 63/2006, já citado, "a qualquer contribuição de melhoria subjaz a consideração de que ocorreu uma vantagem económica particular, o que só pode ser aferido por referência a uma situação patrimonial pretérita."*

9. O aumento de valor não é resultado do normal decurso do tempo verificado entre aquela data – 1 de Janeiro de 1994 – e o momento do requerimento da licença (ou da sua emissão). Este valor resulta de um outro facto, extraordinário e anormal, relacionado com investimentos públicos avultados em acessibilidades de diversa índole, as quais comportam benefícios consideráveis para os terrenos circundantes. A realização desses benefícios, resultantes não do normal decurso do tempo mas das acessibilidades entretanto executadas, que é consumada no requerimento da licença de construção, é que surge como o facto tributário ([2]) o qual não é, portanto, ao contrário do que entendeu o tribunal recorrido, um facto complexo. Não se visa tributar uma valorização gradual dos imóveis, mas sim a valorização que ocorre no momento em que se efectiva a possibilidade de utilização dos terrenos para o fim de construção urbana, com um valor substancialmente acrescido por via das obras públicas previstas no Decreto-Lei n.º 43/98, as quais tornaram viável tal utilização para a construção ou reconstrução, daí resultando, para o beneficiário da licença, benefícios patrimoniais acrescidos.

Como salienta o artigo 1.º do RCE, o facto tributário gerador da obrigação de pagamento da contribuição, é o aumento de valor dos prédios, resultante da realização de determinadas obras públicas. A referência à data de 1 de Janeiro de 1994 não surge, por conseguinte, relacionada com o facto tributário em si mesmo considerado. A sua relevância é exclusivamente instrumental para a determinação do valor acrescido.»

Neste contexto, considerando que:

a) a chave da determinação da retroactividade reside na localização do nascimento do imposto, que é o da formação do facto tributário e não qualquer outro momento posterior, como o do acto de liquidação ([3]),

b) que o facto tributário gerador ou constitutivo da contribuição especial criada pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, é o aumento de valor dos prédios ou terrenos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção ou reconstrução urbana, nas freguesias cujas acessibilidades foram excepcional e substancialmente melhoradas com as obras públicas cuja realização está na base da edição daquele diploma legal.

c) e que as licenças de construção foram requeridas e os alvarás das licenças de construção emitidos, respectivamente em 1999 e 2000, ou seja, na vigência do DL n.º 49/98, forçoso é concluir que não se verifica, no caso subjudice, qualquer ofensa ao princípio da não retroactividade da lei fiscal.

A sentença recorrida, que decidiu em contrário, não pode ser confirmada, pelo que procede o recurso.

7. Da impossibilidade de conhecimento em substituição

Atento o provimento do recurso e consequente revogação da sentença recorrida, coloca-se a questão da possibilidade de conhecimento, em substituição, das demais questões cuja apreciação foi julgada prejudicada, a saber a inconstitucionalidade orgânica e formal do DL 43/98 e a inconstitucionalidade material do mesmo diploma legal, nomeadamente do "segmento territorial do imposto" na sua aplicação à freguesia de ……. (vide ponto C da petição inicial a fls. 3 v.) por violação do princípio da igualdade, enquanto princípio postulante da capacidade contributiva e enquanto proibição do arbítrio.

Sucede que a sentença de primeira instância não fez qualquer explicitação dos factos que se deviam ter de considerar como relevantes e provados, nomeadamente para apreciação dos fundamentos de impugnação constantes dos arts. 19º a 22º da petição inicial - violação do princípio da igualdade derivada da inclusão da freguesia de …… no domínio de incidência da contribuição de melhoria, uma vez determinada a exclusão de freguesias próximas em situação no mínimo análoga - fundamentos esses que, tal como o da inconstitucionalidade orgânica e formal, nem sequer apreciou.

Também este Tribunal de recurso não dispõe, por sua vez, de base factual para decidir o recurso jurisdicional, uma vez que, face ao alegado pelo recorrente, ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida, nem aqui pode estabelecer-se, por o Tribunal carecer de poderes de cognição em sede de facto.

Impõe-se por esse motivo, que os autos baixem à 1.ª instância a fim de que o tribunal recorrido conheça das demais questões que julgou prejudicadas pela solução dada ao litígio.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, baixando os autos à primeira instância, a fim de ser conhecido do mérito da impugnação, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Ascensão Lopes.*

([1]) Neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.09.2011, recurso 531/11, in dgsi.pt.

([2]) Sublinhado nosso.

([3]) Como refere a propósito Jorge Bacelar de Gouveia, in A irretroactividade da norma fiscal na Constituição Português, Estudos de Direito Público, Vol. I, Principia, 2000, p.278.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Directiva n.º 90/435/CEE. Conformidade da Lei Nacional com o Direito Comunitário.

Sumário:

I — A Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, veio instituir regras comuns em relação aos pagamentos de dividendos e outras distribuições de lucros, que se pretendem neutros do ponto de vista da concorrência, de modo a contribuir para a criação do mercado único europeu, tendo como finalidade eliminar a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos pelas afiliadas às suas sociedades-mães residentes em dois Estados-Membros da União Europeia distintos.

II — Tal Directiva veio impor aos Estados-Membros que a distribuição de lucros não se encontra sujeita à retenção na fonte (artigo 5.º, n.º 1) e estabeleceu um regime transitório a três países, entre os quais Portugal, permitindo a retenção por razões orçamentais, por oito anos, com a taxa máxima de 15% nos primeiros cinco e de 10% nos restantes três anos (artigo 5.º, n.º 4).

III — *A fim de combater os abusos que resultem de participações adquiridas no capital de sociedades com o único objectivo de aproveitar os benefícios fiscais previstos, e que não se destinam a manter-se, a Directiva também permitiu que os Estados-Membros fixassem um período mínimo (não superior a dois anos) de detenção da participação (artigo 3.º, n.º 2).*

IV — *A legislação nacional ao transpor para a ordem interna tal Directiva, tem de respeitar o seu texto e o seu espírito, não lhe podendo ser contrária, sob pena da sua violação e não poder ser aplicada, tendo em conta a primazia na ordem constitucional do direito comunitário sobre o direito interno (artigo 8.º, n.º 4, da CRP).*

V — *Assim, os Estados-Membros não podem fazer depender a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 5.º, n.º 1, da Directiva (isenção de retenção na fonte) da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação na sociedade filial durante o período mínimo, fixado ao abrigo do artigo 3.º, n.º 2, desde que esse prazo seja subsequentemente respeitado.*

VI — *A legislação portuguesa em vigor à data [artigo 69.º, n.º 2, alínea c*), *do CIRC], na medida em que, ao arrepio da Directiva, veio fazer depender a concessão do benefício previsto no artigo 5.º, n.º 1, da Directiva, da condição de, no momento da distribuição dos dividendos, a sociedade-mãe ter detido a participação na afiliada há pelo menos 2 anos, sem previsão de possibilidade de ulterior reembolso, constitui uma transposição errada da Directiva.*

VII — *Nos termos do disposto no artigo 43.º do CPPT, são devidos juros indemnizatórios pelo montante indevidamente retido, contados desde o momento em que a AT indeferiu o pedido de restituição desse montante, efectuado mediante reclamação graciosa, constituindo este indeferimento o erro imputável aos serviços previsto naquele preceito.*

Processo n.º 415/12-30.
Recorrente: A……, BV.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional de revista do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo que aí correu termos sob o n.º 5098/11 e no qual foi decidido o recurso interposto da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 68/03.1.1 do Tribunal Tributário de Lisboa (anteriormente n.º 68/2003 do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Lisboa, 1.º Juízo, 1.ª secção)

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada "A……, BV" (a seguir Recorrente ou Impugnante) interpõe para este Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do disposto no art. 150.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), recurso de revista do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17 de Janeiro de 2012 (de fls. 247 a 258), que, concedendo provimento ao recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública (a seguir Recorrida), revogou a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa (de fls. 93 a 104) – que havia julgado procedente a impugnação judicial deduzida por aquela sociedade, na sequência do indeferimento de reclamação graciosa, contra parte da retenção de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 1997 – e decidiu também não conhecer do recurso interposto pela Impugnante, por o considerar prejudicado ([1]).

1.2 A Recorrente apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

*A) O art. 150.º do CPTA permite o recurso de revista excepcional sempre que a decisão do Tribunal a quo tenha violado a lei substantiva ou processual, constituindo jurisprudência pacífica do STA "*que é possível, na jurisdição tributária, o recurso de revista com previsão no art. 150.º do CPTA*";*

B) No caso em apreço, o acórdão ora recorrido viola manifestamente o disposto na Directiva 90/435/CEE e a jurisprudência proferida pelo TJUE no acórdão Denkavit (processos apensos C-283/94, C-291/94 e C-292/94), o que importa, consequentemente, uma directa violação do artigo 8.º, número 4 da CRP;

C) A Recorrente entende que se mostram preenchidos ambos os requisitos para a admissão do presente recurso, uma vez que (i) a aplicação e interpretação uniforme do regime da Directiva 90/435 se mostra uma questão jurídica de grande relevância, e (ii) face ao Acórdão do TJUE no processo Denkavit *impõe-se a revisão da decisão proferida em segunda instância para melhor aplicação do direito;*

D) Estando em causa, como se evidenciará, uma decisão judicial frontalmente contrária à interpretação propugnada pelo TJUE, impõe-se a sua revista sob pena de se colocar em causa a aplicação uniforme da Directiva 90/435 no seio da União Europeia, e consequente violação ostensiva do Tratado e do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa;

E) Trata-se, pois, de uma questão susceptível de transcender o interesse particular da ora Recorrente, uma vez que não se mostra admissível a manutenção na ordem jurídica de uma decisão que viole e contrarie o Direito Comunitário secundário, in casu *a Directiva 90/435/CEE;*

F) Estamos, pois, perante uma questão de interpretação e aplicação de um acto adoptado pelas instituições da Comunidade Europeia, bem como a interpretação sobre uma decisão judicial que se impõe aos tribunais portugueses;

G) O Acórdão recorrido procede a uma errónea interpretação e aplicação do regime jurídico previsto na Directiva 90/435/CEE, violando, ainda, a jurisprudência firmada pelo TJUE no acórdão Denkavit;

H) Na óptica da ora Recorrente, a mesma tem direito à restituição do IRC retido na fonte à taxa de 25%, uma vez que tendo completado – ainda que a posteriori *– o prazo de detenção de dois anos, impõe-se a restituição do IRC retido em excesso ao abrigo da Directiva 90/435/CEE;*

I) Na óptica dos Venerandos Juízes Desembargadores e, conforme resulta do acórdão ora recorrido, a Recorrente não poderá beneficiar da taxa reduzida da Directiva, uma vez que, à data da distribuição dos dividendos, não dispunha de uma participação durante dois anos consecutivos, tal como era exigido pelos artigos 69.º e 75.º do CIRC, que transpuseram a Directiva para a ordem jurídica nacional;

J) A legislação nacional não se mostrava totalmente conforme com o artigo 3.º da Directiva n.º 90/435/CEE, o que determinou a retenção indevida de imposto à taxa de 25% prevista no Código do IRC sobre os dividendos auferidos pela ora Recorrente;

K) ***A Directiva 90/435/CEE exigia, apenas, que a participação fosse detida por um período ininterrupto de dois anos****, não erigindo como requisito que o prazo de detenção fosse completado antes da distribuição de dividendos como requisito de aplicação da taxa reduzida de retenção na fonte;*

L) O TJUE – então designado Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias –, ***veio no Acórdão* Denkavit*, julgar incompatível com a Directiva as normas de direito interno dos Estados-membros que fizessem depender a aplicação do regime comunitário da condição da sociedade-mãe, no momento da distribuição dos dividendos, ter detido a participação durante o período mínimo fixado pela respectiva legislação interna*** *(processos apensos C-283/94, C-291/94 e C-292/94);*

M) Tendo em conta os princípios e objectivos postulados nos considerandos da Directiva, tudo parece apontar, para efeitos de interpretação da Directiva, que o legislador comunitário pretendeu afastar todas e quaisquer restrições, desvantagens ou distorções decorrentes das disposições fiscais dos vários Estados Membros que penalizassem as sociedades-mães dos outros Estados Membros;

N) Não se invoque contra o acima exposto, tal como resulta do Acórdão ora recorrido, que a Directiva não está dotada de efeito directo uma vez que ficou dependente de medidas complementares, as quais foram adoptadas em Portugal através do Decreto-Lei n.º 123/92;

O) Com efeito, constitui doutrina e Jurisprudência pacífica no TJUE que as normas contidas numa Directiva comunitária são passíveis de produzir efeito directo e imediato – sobre o designado efeito directo das Directivas ver, por todos, na jurisprudência o já longínquo Acórdão do TJCE Vand Gend en Loos*, de 05.02.1963;*

P) O facto de ter sido dada liberdade aos Estados-membros para complementarem as disposições da Directiva, nomeadamente quanto aos requisitos formais e medidas de carácter administrativo para comprovação dos elementos materiais ali previstos, não pode ser interpretado no sentido de que não se consegue retirar de forma clara e inequívoca do texto da Directiva qual o regime fiscal a que ficam sujeitos os dividendos distribuídos entre sociedades residentes na União Europeia, sendo assim evidente que as normas aí contidas são susceptíveis de gozar de efeito directo – neste mesmo sentido, veja-se o acórdão do TJUE no citado processo Denkavit*, conforme abaixo melhor exposto;*

Q) ***O regime previsto no artigo 69.º do CIRC decorre de um regime excepcional e de uma derrogação provisória concedida ao Estado Português, sendo certo que constitui Jurisprudência assente do TJUE que as medidas de natureza excepcional deverão ser interpretadas de forma restritiva – cfr. Acórdão* Denkavit*, de 17.10.96, Processo n.º C-283/94 e processos apensos n.ºs C-291/94 e C-292/94;***

R) Conforme resulta do acórdão ora recorrido, o TCA Sul entende que o acórdão proferido pelo TJUE no acórdão Denkavit não é aplicável à situação objecto dos presentes autos, uma vez que, alegadamente, o Tribunal apenas se pronunciou sobre os casos de isenção previstos no n.º 1 do artigo 5.º da Directiva;

S) ***Importa salientar que o litígio emergente no processo Denkavit decorre de três processos interpostos por sociedades residentes na Holanda, todas elas detentoras de uma participação social no capital de uma sociedade alemã, sendo que a Alemanha, tal como Portugal, beneficiou até ao ano de 1996 de um regime transitório nos termos do qual aquele país estava autorizado a cobrar uma retenção na fonte de imposto de 5%;***

T) Assim, não é verdade que o TJUE apenas se tenha pronunciado sobre as questões de isenção previstas no artigo 5.º n.º 1 da Directiva, uma vez que a Alemanha ***também ela estava autorizada a cobrar uma taxa de retenção de 5%, sendo que a aplicação da referida taxa reduzida estava subordinada à condição da sociedade-mãe deter a participação social na sua afiliada por um período mínimo de doze meses****;*

*U) Com efeito, conforme resulta do teor do Acórdão, nos seus parágrafos 4 a 10, que se passam a transcrever, "*O artigo 5.º, n.º 1, da directiva prevê que os lucros distribuídos por uma sociedade filial à sua sociedade-mãe estão, pelo menos quando esta detenha uma participação mínima de 25% no capital

da filial, isentos de retenção na fonte. **O artigo 5.º, n.º 3, da directiva autoriza a República Federal da Alemanha, o mais tardar até meados de 1996, a cobrar uma retenção de imposto de 5%***";*

V) ***Conforme decorre da transcrição parcial do Acórdão Denkavit, parece óbvio que o TCA incorreu num erro manifesto nos pressupostos de facto e de direito, uma vez que é evidente que aquele aresto se pronuncia sobre uma situação em tudo idêntica à dos presentes autos: três sociedades a solicitarem a um Estado-membro aplicação da taxa reduzida prevista ao abrigo de um regime transitório por não se conformarem com o requisito de detenção mínima imposto pela legislação nacional;***

*W) Afirma, ainda o TJUE de forma cristalina no referido aresto que "***Consequentemente, os Estados-Membros não podem fazer depender a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 5.º, n.º 1, da directiva da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação na sociedade filial durante o período mínimo, fixado ao abrigo do artigo 3.º, n.º 2, desde que esse prazo seja subsequentemente respeitado. Quanto a este ponto, os Estados-Membros têm a liberdade de, tendo em conta as necessidades da respectiva ordem jurídica, determinar as modalidades pelas quais é garantido o respeito deste período*";*

X) Da Jurisprudência acima firmada resulta, de forma absolutamente cristalina, que ***a faculdade prevista no artigo 5.º, n.º 1, da Directiva, não pode ser interpretada como autorizando um Estado-Membro a fazer depender a referida isenção da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido a participação exigida no capital da sociedade filial durante um período pelo menos igual ao que tiver sido fixado nos termos da faculdade que lhe é reconhecida;***

*Y) Não se invoque que o referido aresto só se aplica aos casos em que as sociedades beneficiárias estejam em condições de beneficiar de uma isenção completa, pois o TJUE é muito claro no parágrafo 40 quando se afirma de forma peremptória que "***Deve, assim, responder-se à segunda questão que, no caso de um Estado-membro ter utilizado a faculdade prevista no artigo 3.º, n.º 2, da directiva, as sociedades-mãe podem invocar directamente os direitos conferidos pelo artigo 5.º, n.ºs 1 e 3, da mesma directiva nos órgãos jurisdicionais nacionais, quando essas sociedades respeitem o período de participação adoptado por esse Estado-Membro*";*

Z) ***Importa salientar que em situação absolutamente simétrica ao regime transitório concedido a Portugal, o n.º 3 do artigo 5.º da Directiva autorizava a República Federal da Alemanha a aplicar uma taxa de retenção na fonte de 5% até meados de 1996;***

AA) A jurisprudência firmada pelo TJUE é plenamente aplicável aos presentes autos, uma vez que: (i) a autora, tal como a ora Recorrente, a sociedade Denkavit International BV, detinha uma participação superior a 25% numa subsidiária alemã, por um período inferior ao período mínimo de detenção previsto na legislação alemã; e (ii) o regime alemão, consagrado no artigo 5.º, n.º 3 da Directiva, era similar ao regime transitório concedido a Portugal;

BB) ***Importará, ainda, salientar que no âmbito da referida Jurisprudência decorrente do Acórdão*** **Denkavit,** ***o TJCE destacou, de forma absolutamente inequívoca, a constituição de direitos mínimos na esfera dos particulares ao abrigo das disposições de princípio contidas no artigo 5.º da Directiva;***

CC) Tudo resumido é evidente que da doutrina exposta no acórdão Denkavit podemos retirar as seguintes conclusões: (I) a Directiva goza de efeito directo, quer em relação ao regime geral de isenção, quer para os regimes excepcionais e transitórios previstos para a Alemanha, Grécia e Portugal; (II) Os Estados-Membros não podem condicionar a aplicação dos benefícios ao requisito de detenção da participação social por um determinado período de tempo;

DD) ***A manutenção na ordem jurídica nacional do acórdão ora recorrido implicaria a consolidação de uma decisão inconciliável com a interpretação vinculativa do TJUE sobre o Direito Comunitário, o que justifica a sua revista, ao abrigo do artigo 150.º do CPTA;***

*EE) Conforme já reconhecido expressamente por este Venerando Tribunal, em acórdão proferido no processo n.º 587/08, de 3 de Dezembro de 2008, "*A jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, nas matérias abrangidas pelo direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite *(...)";*

FF) Mesmo que assim não se entenda – isto é que a jurisprudência firmada no Acórdão Denkavit *não permite a sua transposição imediata para a análise da conformidade dos artigos 69.º e 75.º do CIRC face à Directiva – o que se admite por mero dever de raciocínio, sempre se diga que se impunha a suspensão dos presentes autos e seu o reenvio prejudicial para o TJUE ao abrigo do artigo 234.º do Tratado;*

GG) ***Só não seria assim, a não ser que houvesse decisão interpretativa anterior do TJUE sobre a mesma matéria – o que a Recorrente entende ser o caso e o TCA entendeu que não – ou a norma comunitária em causa fosse tão clara que não suscitasse qualquer dúvida a sua aplicação;***

HH) ***Ora, não é admissível que o TCA entenda que a articulação entre o regime comunitário e o nacional não levante qualquer dúvida interpretativa, desde logo porquanto (i) é o próprio TCA a admitir que "*este requisito ou pressuposto tal como foi erigido pelo legislador português não encontra completa guarida no texto da citada Directiva 90/435/CEE*", (ii) como outros Estados-membros procederam a uma errónea transposição da faculdade prevista no artigo 5.º, n.º 1 da Directiva, pelo que não estamos perante uma situação abrangida pela teoria do*** **acto claro*****;***

II) ***Dito de outro modo: se o TCA admite reservas sobre a compatibilidade do regime interno com a Directiva e não aceita a transposição directa da jurisprudência do TJUE para o caso*** **sub judice,** ***então aquele Tribunal estava obrigado a submeter a questão perante o TJUE conforme previsto no artigo 234.º do Tratado;***

JJ) ***Neste sentido, este Venerando Tribunal já se pronunciou expressamente, ao analisar um processo de recurso de revista apresentado ao abrigo do artigo 150.º do CPTA, no qual era chamado a pronunciar-se sobre uma questão relacionada com a interpretação de um acto adoptado por instituições da Comunidade Europeia (*****in casu*** ***uma Directiva), sobre a necessidade de reenvio do processo para o TJUE (*****vide*** ***acórdão de 01.20.2010, processo n.º 01108/09);***

KK) Face ao acima exposto, caso este Venerando Tribunal entenda que a aplicação da Directiva 90/435/CEE, bem como a jurisprudência proferida pelo TJUE no processo Denkavit, lhe suscitam dúvidas de interpretação, não admitindo a imediata revista da decisão proferida pelo TCA em segunda instância, a ora Recorrente vem requerer, ao abrigo do artigo 234.º do Tratado, a suspensão da presente instância e a remessa dos presentes autos para o TJUE.

Nestes termos, e nos melhores de Direito […]*, deve o recurso interposto pela ora Recorrente ser julgado totalmente procedente, por provado, determinando-se a revista e consequente revogação do Acórdão recorrido, bem como o acto tributário sindicado, melhor identificado nos presentes autos, tudo com as demais consequências legais.*

Subsidiariamente, requer-se a este Venerando Tribunal, o reenvio, a título prejudicial, dos presentes autos para o Tribunal de Justiça da União Europeia ao artigo do artigo 234.º do Tratado das Comunidades Europeias por estar em causa matéria interpretativa sobre a aplicação de acto normativo adoptado pela Comunidade Europeia, in casu *a Directiva n.º 90/435/CEE e a compatibilidade dos artigos 69.º e 75.º do CIRC – à data dos factos tributários – com aquele diploma comunitário, tudo com as demais consequências legais*».

1.3 A Fazenda Pública apresentou contra alegações que resumiu em conclusões do seguinte teor: «*A) A recorrente não preenche os pressupostos do n.º 1 do art. 150.º do CPTA, que permitem lançar mão deste tipo de recurso.*

B) O recurso de revista interposto pela recorrente tem em vista, unicamente, contrariar a deliberação do TCA Sul, alegando a mesma que aquele Tribunal fez uma errada interpretação e aplicação do direito comunitário, da Directiva 90/435/CEE e da jurisprudência comunitária proferida pelo TJUE no Acórdão Denkavit, mais, invocando, que o Tribunal "a quo" devia ter suspendido a instância e proceder ao reenvio, a título prejudicial, dos autos ao Tribunal de Justiça da União Europeia, tendo em vista determinar da compatibilidade dos artigos 69.º e 75.º do CIRC, à data dos factos tributários, com a Directiva n.º 90/435/CEE.

C) Ora, tais questões, como se deliberou no Acórdão do STA, de 01/07/2009, proferido no Proc. 0400/09, porque ***constituem verdadeiros erros de julgamento****, "não se vendo, pois, que esteja em causa a uniformização do direito e, em consequência, a sua melhor aplicação" não têm cabimento no recurso excepcional de revista.*

D) Tais erros têm que ser atacados através de recurso ordinário, ou, quando ele não tenha cabimento e, caso se trate de um erro clamoroso, através de um pedido de reforma da sentença.

E) Pelo que, ***deve-se concluir pela inverificação "in casu" dos pressupostos do art. 150.º do CPTA e, consequentemente, não ser admitido o recurso****.*

F) Ainda que assim não se entenda, sem conceder, o tribunal "a quo" deliberou, bem, quando considerou que não houve qualquer violação da Directiva n.º 90/435/CEE, nem da jurisprudência comunitária.

G) Na verdade, a mesma Directiva não regula todos os aspectos para que veio contemplar a não retenção na fonte, ou retenção inferior, dos rendimentos distribuídos entre sociedades-mães e afiliadas.

H) Assim, não pode ser directamente aplicável na ordem jurídica nacional sem uma intervenção legislativa do Estado-membro, legislando no sentido de colmatar as lacunas da Directiva.

I) E, entre essas lacunas ou faltas de regulamentação estão os requisitos materiais que os particulares devem preencher, de modo a obter a isenção ou redução de taxa.

J) Foram, pois, tais aspectos, como se conclui, e bem, no Acórdão recorrido, que o legislador nacional veio regular com o DL 123/92 de 2/07, que complementando a Directiva, surgem como requisito necessário à respectiva aplicação.

K) E, atentos os artigos 45.º, 69.º, n.º 2 alínea c) e 75.º n.ºs 7 e 8, todos do CIRC, toda a prova a realizar pela entidade que pretenda obter a redução de taxa, tem de ser feita perante a entidade que coloca os rendimentos à sua disposição e ***previamente a tal colocação****.*

L) Ora, no caso em concreto, como se deliberou, e bem, no Acórdão ora recorrido, a situação da recorrente enquadra-se na primeira parte da alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do CIRC – ***e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% durante dois anos consecutivos****.*

M) Pelo que, não sendo detentora dessa participação, há pelo menos dois anos, não preenchia os requisitos para beneficiar da redução de taxa.

N) Donde, o Acórdão ora recorrido não incorreu em qualquer erro nos pressupostos de facto e de direito, na interpretação e aplicação da Directiva 90/435/CEE, bem como, da jurisprudência comunitária.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., não deve ser admitido o presente recurso, por falta de verificação dos pressupostos do art. 150.º do CPTA, ou, caso assim não se entenda, deve ser negado provimento ao presente recurso de revista e em consequência, ser mantido o Acórdão ora recorrido, com todas as legais consequências».

1.4 O Procurador-Geral adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido da inadmissibilidade da revista, por considerar que o recurso de revista previsto no art. 150.º do CPTA não está previsto na jurisdição tributária.

Mais entendeu, sem prejuízo da sustentada inadmissibilidade do recurso, não se pronunciar sobre o mérito do recurso «*porque a relação jurídico material controvertida não revela qualquer ameaça a direitos fundamentais dos cidadãos, lesão de interesses públicos especialmente relevantes ou de algum dos valores ou bens referidos no art. 9.º n.º 2 CPTA (art. 146.º n.º 1 CPTA 2.º segmento)*».

1.5 Por acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (de fls. 368 a 387), proferido pela formação a que alude o n.º 5 do art. 150.º do CPTA, após se salientar que «*a admissão deste tipo de recurso depende dos seguintes requisitos: a) da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental; b) de a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*», foi admitida a revista, essencialmente, pelas razões que passamos a transcrever:

«[…] *o erro de julgamento ainda que manifesto, só por si, não conduziria à admissão deste tipo de recurso, ainda que estando em causa violação do direito comunitário.*

Por outro lado, não cabe agora, em sede preliminar de admissão do recurso, apreciar se a decisão recorrida viola ou não os preceitos legais indicados pela recorrente.

De todo o modo, a questão é complexa, exige o apelo a interpretação de normas comunitárias e invoca-se a violação destas.

O acórdão recorrido entendeu que a jurisprudência comunitária não era aplicável ao caso e que a própria Directiva não consentia a interpretação dada pela recorrente. Mas, decidiu-se sem se conhecer a interpretação do TJUE sobre a matéria, isto para o caso de se entender que aqueles arestos não podem aplicar-se ao caso concreto.

Ora, apesar de ter terminado em 31.12.1998 a derrogação concedida a Portugal pelo art. 5.º, n.º 4.º da citada Directiva, entende-se que a questão suscitada nos autos deve ser conhecida por este Supremo Tribunal – o mais alto da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais – pela sua relevância social e montante envolvido, como também ainda pelo facto de, admitido o recurso, este mesmo STA poder suscitar questão prejudicial junto do TJUE».

1.6 Foi dada vista aos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é, como procuraremos demonstrar, a de saber se a legislação nacional, designadamente os n.ºs 7 e 8 do art. 75.º do Código do IRC (CIRC) e a alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do mesmo Código, na redacção aplicável ([2]), se interpretada com o sentido de que faz depender a aplicação das taxas de retenção previstas na Directiva 90/435/CEE – para além do mais que ora não importa considerar ([3]) – do facto de, no momento da distribuição dos lucros, estar integralmente decorrido o período mínimo de dois anos de detenção, pela sociedade-mãe com sede noutro estado membro, da participação social na sociedade afiliada domiciliada no nosso País, não relevando para esse efeito que esse período se complete em momento ulterior ao da distribuição dos dividendos, viola o direito comunitário, designadamente o art. 5.º da referida Directiva – e, bem assim, a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), firmada no acórdão *Denkavit*, de 17 de Outubro de 1996 –, o que importa violação do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no art. 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

«*A. A……. Bv é uma sociedade legalmente constituída, de acordo com a lei holandesa sujeita a tributação naquele Estado, sem possibilidade de opção por isenção, "como mencionado no anexo à Directiva 90/435/EEC" – informação prestada pelas autoridades holandesas a fls. 31;*

B. A……. detém, desde 10 de Dezembro de 1996, ininterruptamente, 50,88% do capital social de B…….– fls. 30;

C. Em 15 de Junho de 1998 B……. (cujas acções se encontram admitidas a negociação nos mercados de bolsa) procedeu à distribuição de dividendos, do ano de 1997, aos seus accionistas, sendo os da ora Impugnante no valor de € 16.372.203,49 – fls. 74 do processo de reclamação;

D. Sobre a quantia referida em C, foi retida e entregue nos cofres do Estado a quantia de € 2.046.525,44, correspondente a IRC à taxa de 25% sobre 50% – fls. 74 do processo de reclamação;

E. Em 14 de Junho de 2000, deduziu a ora Impugnante reclamação graciosa do acto de liquidação/retenção na fonte referido em D, invocando o art. 3.º, n.º 2, da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho e pedindo o reembolso da quantia a mais retida na fonte, no montante de Esc. 246.174.908$00/€ 1.227.015,26, por alegada errada interpretação de tal norma – fls. 2 do processo de reclamação graciosa;

F. A reclamação graciosa referida em E foi indeferida por decisão de 24 de Junho de 2003 de que a ora Impugnante foi notificada em 1 de Julho de 2003, com fundamento em não ter a ora Impugnante feito prova de que reunia os requisitos da alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que transpôs a invocada Directiva para o direito interno, isto é, por não ter feito prova de que, em data anterior à da distribuição dos dividendos em causa, detinha uma participação no capital social de B…… não inferior a 25% durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da sociedade participada – fls. 90 e ss do processo de reclamação graciosa;

G. A fundamentação referida em F teve por base ofício circulado da Direcção de Serviços de Benefícios Fiscais nos seguintes termos: "Os lucros distribuídos, nos anos de 1996 a 1999, por empresas portuguesas a favor de empresas que estivessem nas condições da Directiva n.º 90/435/CEE, por força do disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do CIRS estavam sujeitas a tributação através do método de retenção na fonte pela taxa reduzida ali prevista, desde que as empresas beneficiárias dos rendimentos detivessem uma participação não inferior a 25% no capital social da empresa devedora durante um período mínimo de 2 anos".

"Só que, para que a empresa beneficiária dos rendimentos pudesse beneficiar desta disposição, tinha de efectuar a prova de que reunia as condições previstas na citada directiva, bem como que detinha o capital social ali previsto tal como preceituava o n.º 7 do art. 75.º do CIRC, prova essa que devia ser efectuada anteriormente à data da colocação à disposição dos rendimentos relativamente aquela entidade beneficiária"».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A ora Recorrente é uma sociedade de direito neerlandês e sujeita pelo Estado holandês a imposto sobre o rendimento (*vennootschapsbelasting*) sem possibilidade de opção por isenção. Em 15 de Junho de 1998, recebeu da sociedade nacional "B…….. – Comunicações Pessoais, S.A.", na qual detinha, desde 10 de Dezembro de 1996, uma participação de 50,88% no capital social, dividendos respeitantes ao ano de 1997.

Esta última sociedade (sociedade afiliada), quando da colocação desses dividendos à disposição da sociedade ora Recorrente (sociedade-mãe), reteve IRC à taxa de 25% sobre 50% da quantia distribuída, mediante aplicação do disposto no art. 69.º, n.º 2, do CIRC ([4]) e no art. 31.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) ([5]), nas redacções em vigor à data.

A sociedade ora Recorrente, considerando que, entretanto, perfez o período de 2 anos de detenção da participação social na sociedade afiliada, veio pedir, primeiro mediante reclamação graciosa e, depois, através de impugnação judicial, a restituição do montante de imposto que lhe foi retido acima da taxa de 10%. Fundamenta o seu pedido na violação do disposto no art. 3.º, n.º 2, da Directiva 90/435/CEE, que, a seu ver, contrariamente ao disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do CIRC ([6]), não exigia como condição para aplicação do benefício que, no momento da distribuição dos dividendos, se tivesse já completado o período de pelo menos dois anos de detenção da participação pela sociedade mãe, mas apenas que a participação seja detida por um período ininterrupto de dois anos. Sustenta que este seu entendimento foi o expressamente acolhido pelo então denominado Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), no acórdão Denkavit (processos C-283/94, C-291/94 e C-292/94), de 17 de Outubro de 1996 ([7]).

A AT, primeiro, e o Tribunal Central Administrativo Sul, depois, recusaram atender a sua pretensão. A fundamentação comum a ambas as decisões é a de que a ora Recorrente não fez prova de que, em data anterior à da distribuição dos dividendos, estava completado o período de dois anos de detenção de participação não inferior a 25% no capital social da sociedade afiliada, exigência que consideraram imprescindível para aquela sociedade pudesse beneficiar da tributação à taxa de 10%, nos termos da alínea c) do n.º 2 do art. 69.º e do n.º 7 do art. 75.º ([8]), ambos do CIRC, na redacção vigente à data, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 123/92, de 2 de Julho.

A posição assumida pela AT estava, aliás, estribada numa orientação administrativa veiculada pelo Ofício-Circulado n.º 20.069, de 31 de Maio de 2002, da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais ([9]), que, na parte que ora nos interessa considerar, determinava:

«*1. Os lucros distribuídos, nos anos de 1996 a 1999, por empresas portuguesas a favor de empresas que estivessem nas condições da Directiva n.º 90/435/CEE, por força do disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do CIRS estavam sujeitas a tributação através do método de retenção na fonte pela taxa reduzida ali prevista, desde que as empresas beneficiárias dos rendimentos detivessem uma participação não inferior a 25% no capital social da empresa devedora durante um período mínimo de 2 anos.*

2. Só que, para que a empresa beneficiária dos rendimentos pudesse beneficiar desta disposição, tinha de efectuar a prova de que reunia as condições previstas na citada directiva, bem como que

detinha o capital social ali previsto tal como preceituava o n.º 7 do art. 75.º do CIRC, prova essa que devia ser efectuada anteriormente à data da colocação à disposição dos rendimentos relativamente aquela entidade beneficiária» (sublinhado nosso).

O acórdão do TCAS ora recorrido ([10]) adoptou idêntico entendimento, de que para que a ora Recorrente pudesse beneficiar da tributação mediante retenção na fonte à taxa reduzida de 10% tinha que ter feito prova perante a entidade devedora dos rendimentos (a sociedade nacional sua afiliada), antes destes terem sido postos à sua disposição – e nunca depois –, de que se encontrava nas condições de que dependia a aplicação daquela taxa reduzida, designadamente de que detinha ininterruptamente há mais de dois anos uma participação na sociedade afiliada (devedora dos lucros) não inferior a 25%.

Mais considerou esse aresto que, sendo certo que a referida condição, «*tal como foi erigida pelo legislador português, não encontra completa guarida no texto da citada Directiva 90/435/CEE*», nada obsta a que o legislador nacional complemente o texto da Directiva «*nos aspectos em que o legislador comunitário se absteve de o fazer, como que tendo o mesmo delegado no legislador nacional tal tarefa*», motivo por que «*não se vê que enferme a exigência de tal requisito de qualquer vício que afecte a sua legalidade*».

Quanto ao acórdão do TJCE (acórdão *Denkavit*) invocado pela Recorrente em abono da sua tese, consideraram ainda os Desembargadores do Tribunal Central Administrativo Sul no aresto ora recorrido que «*não se reporta a caso paralelo ao dos presentes autos, mas sim à isenção de retenção, caso em que o Estado-membro não pode ele próprio fixar, em legislação interna, um requisito de duração da participação no capital social igual ao que tiver fixado ao abrigo do disposto no art. 3.º, n.º 2, da mesma Directiva* [90/435/CEE]*, no momento da distribuição dos lucros – cfr. ponto 36 desse acórdão – nada tendo decidido sobre a norma do n.º 4 do art. 5.º da mesma Directiva, que derrogou o seu n.º 1 (isenção de retenção), bem como da* delegação *à República Portuguesa para, em vez da isenção da retenção, durante oito anos, fixar essas taxas (entre os limites que a própria Directiva estabeleceu), bem como dos requisitos que para esse efeito poderia fixar, pelo que não vemos que, ao seu arrimo, a liquidação deva ser anulada*».

O acórdão recorrido considerou ainda que do aresto do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 7 de Junho de 2006, no processo n.º 1008/05 ([11]), citado na sentença da Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, não podia extrair-se argumento algum em favor da tese da Impugnante, uma vez que, enquanto a situação tratada naquele acórdão se refere à segunda parte da alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do CIRC – «*desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período* [dois anos consecutivos]» – e foi exclusivamente em relação a ela que o acórdão admitiu não ser necessário que à data da distribuição dos dividendos a sociedade-mãe estivessem já completados os dois anos de detenção consecutiva da participação –, no caso *sub judice* a participação social da sociedade-mãe (ora Recorrente) na sociedade afiliada não se verificava desde a constituição desta, motivo por que a situação recai na previsão na primeira parte da referida norma legal, sendo exigível, para permitir a retenção à taxa reduzida, que estivesse já decorrido o período de dois anos consecutivos de detenção da participação no momento em que os dividendos foram distribuídos.

Assim, como adiantámos em 1.7, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se, para aplicação do benefício consistente na aplicação de uma taxa reduzida na retenção de rendimentos respeitantes à distribuição de dividendos por uma sociedade nacional a uma sociedade se exigia que, no momento da distribuição dos dividendos, se tivesse já completado o período de pelo menos dois anos de detenção da participação pela sociedade mãe, ou se o benefício pode também ser aplicado nos casos em que a participação seja detida por um período ininterrupto de dois anos, ainda que este se complete após a data da distribuição dos dividendos.

2.2.2 DA CONFORMIDADE DO REQUISITO TEMPORAL CONSAGRADO NA alínea C) DO n.º 2 DO art. 69.º DO CIRC, NA REDACÇÃO DO DECRETO-LEI n.º 123/92, DE 2 DE JULHO, COM O n.º 2 DO art. 3.º DA DIRECTIVA 90/435/CEE, DE 23 DE JULHO DE 1990

A Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990 (também conhecida por *Directiva mãe-afiliadas* e adiante referida simplesmente como *Directiva*) veio instituir regras comuns em relação aos pagamentos de dividendos e outras distribuições de lucros, que se pretendem neutros do ponto de vista da concorrência, de modo a contribuir para a criação do mercado único europeu, tendo como finalidade eliminar a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos pelas afiliadas às suas sociedades-mães residentes em dois Estados-Membros da União Europeia distintos.

Para alcançar esse desiderato, a Directiva prevê a eliminação da dupla tributação económica dos dividendos distribuídos entre sociedades localizadas em diferentes Estados-Membros, que, no caso de saída de dividendos ([12]), ou seja, no caso que ora nos interessa considerar, da distribuição de dividendos da sociedade afiliada para a sociedade-mãe residente noutro Estado-membro, se fará do seguinte modo: o Estado da residência da sociedade afiliada deverá abster-se de tributar por retenção na fonte os dividendos (cfr. art. 5.º, n.º 1, da Directiva).

Mas, relembremos os preceitos da Directiva que ora nos interessa considerar. Dispunha no seu art. 3.º: «

1. Para efeitos de aplicação da presente directiva.

a) É reconhecida a qualidade de sociedade-mãe, pelo menos, a qualquer sociedade de um Estado-membro que satisfaça as condições enunciadas no artigo 2.º e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 25 %;

b) Deve entender-se por «sociedade afiliada» a sociedade em cujo capital é detida a participação referida na alínea a).

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, os Estados-membros têm a faculdade:

– de, por via de acordo bilateral, substituir o critério de participação no capital pelo de detenção de direitos de voto,

– de não aplicar a presente directiva às suas sociedades que não conservem, por um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe, ou às sociedades em que uma sociedade de outro Estado-membro não conserve essa participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos».

E no seu art. 5.º: «

1. Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são, pelo menos quando esta detém uma participação mínima de 25 % no capital da afiliada, isentos de retenção na fonte.

[…]

4. Em derrogação do disposto no n.º 1, a República Portuguesa pode cobrar uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas a sociedades-mães de outros Estados-membros até uma data que não poderá ser posterior ao fim do oitavo ano seguinte à data de entrada em aplicação da presente directiva.

Sem prejuízo das disposições das convenções bilaterais existentes, celebradas entre Portugal e um Estado-membro, a taxa dessa retenção não pode exceder 15% durante os cinco primeiros anos do período referido no parágrafo anterior e 10% durante os três últimos anos».

O art. 8.º, n.º 1, da Directiva, impôs aos Estados Membros que pusessem «*em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para se conformarem à presente directiva o mais tardar até 1 de Janeiro de 1992*».

Ou seja, a Directiva impôs ao Estado Português a isenção de retenção na fonte do IRC pelos lucros distribuídos pela sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade-mãe residente noutro Estado-membro quando esta detenha, pelo menos, 25% do capital social daquela (n.º 1 do art. 5.º); mas estabeleceu um regime transitório, permitindo-lhe continuar a efectuar a retenção na fonte de imposto até uma data que não poderia ser posterior ao fim do oitavo ano seguinte à data de entrada em aplicação da Directiva (n.º 4 do art. 5.º).

A Directiva foi transposta para a ordem jurídica portuguesa através do Decreto-Lei n.º 123/92, de 2 de Julho, cujo preâmbulo esclarece que «[q]*uanto à directiva «sociedades-mães e sociedades afiliadas», que prevê, em geral, uma isenção de retenção na fonte para os lucros distribuídos por sociedades afiliadas às respectivas sociedades-mães de Estados membros diferentes, estabelece-se, sem prejuízo das disposições das convenções bilaterais existentes, a possibilidade da tributação na fonte, até 31 de Dezembro de 1999, às taxas de 15%, nos primeiros cinco anos, e de 10%, nos três últimos, de acordo com o regime derrogatório previsto a favor de Portugal*».

O mesmo Decreto-Lei n.º 123/99 procedeu à alteração de alguns preceitos do CIRC, em ordem a adequar a legislação interna às imposições da Directiva. Assim, no que ora nos interessa, os arts. 69.º e 75.º do CIRC passaram a ter a seguinte redacção: «

Artigo 69.º

Taxas

1. […]

2. Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:

[…]

c) Lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro das Comunidades Europeias que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período, em que a taxa do IRC é de 15% até 31 de Dezembro de 1996, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor, e de 10% desde 1 de Janeiro de 1997 até 31 de Dezembro de 1999;

[…]

Artigo 75.º

Retenções na fonte

[…]

7. Quando seja aplicável o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 69.º, deverá ser feita prova perante a entidade devedora dos rendimentos, anteriormente à data da sua colocação, à disposição do respectivo titular, de que este se encontra nas condições de que depende a aplicação da taxa aí estabelecida.

8. A prova a que se refere o número anterior é feita através de declaração, em duplicado, confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro das Comunidades Europeias de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos, devendo o duplicado, acompanhado da relação modelo n.º 130 a que se refere a Portaria n.º 376/90, de 15 de Maio, ser remetido à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos».

No caso *sub judice* está provado que a sociedade ora Recorrente é uma sociedade de direito neerlandês, sujeita a imposto sobre o rendimento (*vennootschapsbelasting*) pelo Estado holandês e sem possibilidade de opção por isenção; está também provado que detinha uma participação de 50,88% no capital social da sociedade portuguesa denominada "B……. – Comunicações Pessoais, S.A." desde 10 de Dezembro de 1996, ininterruptamente, pelo menos até 14 de Junho de 2000 ([13]); mais está assente que, em 15 de Junho de 1998, aquela sociedade holandesa (sociedade-mãe) recebeu da referida sociedade nacional (sociedade afiliada), dividendos respeitantes ao ano de 1997, sobre os quais foi retido IRC à taxa de 25% sobre 50% da quantia distribuída, tudo nos termos do disposto no art. 69.º, n.º 2, do CIRC e no art. 31.º do EBF, nas redacções em vigor à data.

É inequívoco que o Estado português podia efectuar a retenção na fonte do imposto, uma vez que, pese embora a Directiva impusesse a isenção da retenção na fonte do IRC pelos lucros distribuídos pelas sociedades afiliadas às sociedades-mães residentes noutro Estado-membro, à data o Estado português ainda beneficiava do regime derrogatório previsto no n.º 4 do art. 5.º da Directiva, que lhe permitia a retenção à taxa de 15%, nos primeiros cinco anos, e de 10%, nos três anos restantes.

Também não vem questionada a legalidade da retenção à taxa de 25%, e não à taxa reduzida de 10%, na medida em que, à data, ainda não se verificava uma das condições estabelecidas na alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do CIRC (na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 123/92) para que a retenção fosse efectuada a esta taxa, ou seja, a detenção da participação pelo período de dois anos. Na verdade, como meio de obviar a práticas fraudulentas ou abusivas, a Directiva, no n.º 2 do seu art. 3.º, permitiu que os Estados-Membros não aplicassem a prevista isenção de retenção na fonte às sociedades quando estas não conservassem a participação nas sociedades afiliadas por um período ininterrupto de até dois anos, faculdade essa que o legislador português aproveitou.

A questão que se coloca é a de saber se ora Recorrente, após ter completado o período de 2 anos de detenção da participação social na sociedade afiliada, pode pedir a restituição do montante de imposto que lhe foi retido acima da taxa de 10%.

O acórdão recorrido, secundando a posição da AT, entendeu que não, que para que fosse aplicada a taxa de 10% era necessário que, à data em que foram distribuídos os dividendos, a sociedade-mãe detivesse a participação na sua afiliada há já dois anos, como decorre da conjugação do art. 69.º, n.º 2, alínea c), com o n.º 7 do art. 75.º, ambos do CIRC, nenhuma relevância assumindo o facto de este prazo mínimo de detenção se completar após essa data. Mais considera que esse entendimento em nada contende com a Directiva, uma vez que esta deixou aos Estados-Membros a liberdade para a adopção das medidas nos respectivos ordenamentos jurídicos com vista a garantir o cumprimento daquele período de permanência.

Ou seja, entendem a AT e o acórdão recorrido que *a legislação nacional, na medida em que apenas reconhece o direito à isenção apenas para o futuro e após decorrido o período de dois anos estabelecido na alínea c) do n.º 2 do art. 69.º do CIRC, não briga com a Directiva, designadamente com o disposto no n.º 2 do seu art. 3.º.*

Por seu turno, a Recorrente sustenta que sim, porque o que a Directiva impõe no n.º 2 do seu art. 3.º é apenas a existência de um período mínimo de detenção da participação e já não que esse período tenha que estar verificado no momento da distribuição dos lucros, motivo por que entendimento diverso viola a Directiva, sendo certo que o direito comunitário se impõe por força do disposto no art. 8.º, n.º 4, da CRP; aliás, no sentido da incompatibilidade com a Directiva das normas de direito interno dos Estados-membros que fizessem depender a aplicação da isenção de retenção na fonte (prevista no art. 5.º, n.º 1) da condição de no momento da distribuição dos lucros a sociedade-mãe ter detido a participação na sua afiliada durante um período igual ao que tiver sido fixado ao abrigo da faculdade concedida aos Estados-membros pelo n.º 2 do art. 3.º, já decidiu o TJCE (que antecedeu o TJUE), no referido acórdão *Denkavit*.

Entendemos que a razão está com a Recorrente.

Na verdade, a Directiva, apesar de prever que os Estados-Membros pudessem usar da faculdade de não isentar da retenção de imposto as sociedades-mãe que não mantenham a participação na sociedade afiliada por um período mínimo, que não pode exceder dois anos (art. 3.º, n.º 2), concedendo-lhes a faculdade de regularem os procedimentos respeitantes à verificação desse requisito, de modo algum os autoriza a condicionarem a concessão do benefício, designadamente à verificação, à data da distribuição dos dividendos, de um tempo mínimo de detenção igual àqueloutro período.

Foi isso que veio dizer claramente o referido acórdão do TJCE – acórdão Denkavit (processos apensos C-283/94, C-291/94 e C-292/94) –, que, afirmando, designadamente, que «*deve salientar-se que a faculdade de os Estados-Membros preverem um período mínimo durante o qual a sociedade-mãe deve deter uma participação na sociedade filial, uma vez que constitui derrogação ao princípio da isenção da retenção na fonte previsto no artigo 5., n.º 1, da directiva, deve ser objecto de interpretação estrita. Não pode, por isso, ter uma interpretação que vá além dos próprios termos do artigo 3.º, n.º 2, em prejuízo das empresas beneficiárias*», decidiu que «[u]*m Estado-Membro não pode fazer depender a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação mínima de 25% no capital da sociedade filial durante um período pelo menos igual ao que tiver sido fixado por esse Estado-Membro ao abrigo do artigo 3.º, n.º 2, da directiva», ou seja, 2 anos no caso português.*

Mais decidiu que «[n]o caso de um Estado-Membro ter utilizado a faculdade prevista no artigo 3.º, n.º 2, da directiva já referida, as sociedades-mãe podem invocar directamente os direitos conferidos pelo artigo 5.º, n.ºs 1 e 3, da mesma directiva nos órgãos jurisdicionais nacionais, quando essas sociedades respeitem o período de participação adoptado por esse Estado-Membro».

É certo que, como ficou dito nesse acórdão, «[q]uanto a este ponto [fixação de um prazo ao abrigo do n.º 2 do art. 3.º da Directiva], os Estados-Membros têm a liberdade de, tendo em conta as necessidades da respectiva ordem jurídica, determinar as modalidades pelas quais é garantido o respeito deste período. Efectivamente, a directiva não indica o modo como os Estados-Membros, que utilizaram a faculdade prevista no artigo 3.º, n. 2, da directiva, devem fazer respeitar o período mínimo de participação quando este termine depois do pedido de isenção fiscal», esclarecendo que «a directiva não obriga os Estados-Membros a conceder a isenção desde o início desse período, sem estar garantida a possibilidade de obterem o pagamento posterior do imposto no caso de a sociedade-mãe não respeitar o período mínimo de participação que eles fixaram», bem como «não resulta da directiva que os Estados-Membros estejam obrigados a conceder imediatamente a isenção fiscal quando a sociedade-mãe se comprometa unilateralmente a respeitar o período mínimo de participação».

Mas, como expressamente refere o mesmo acórdão, a Directiva admite que, ainda que um Estado-Membro tenha utilizado a faculdade prevista no art. 3.º, n.º 2, da Directiva, uma sociedade-mãe que respeite o período de detenção da participação adoptado pelo mesmo Estado, *possa invocar directamente os direitos conferidos pelo art. 5.º, n.ºs 1 e 3, da mesma directiva nos órgãos jurisdicionais nacionais.*

Assim, a legislação portuguesa em vigor à data [art. 69.º, n.º 2, alínea c), do CIRC], na medida em que, ao arrepio da Directiva, veio fazer depender a concessão do benefício previsto no art. 5.º, n.º 1, da Directiva, da condição de, no momento da distribuição dos dividendos, a sociedade-mãe ter detido a participação na afiliada há pelo menos 2 anos, sem previsão de possibilidade de ulterior reembolso, constitui uma transposição errada da Directiva.

Isso mesmo foi já reconhecido por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 17 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 265/09 ([14])*, em que, pese embora a situação se referir a entrada de dividendos, o paralelismo, no ponto, com a presente situação, de saída de dividendos, é manifesto.*

Aliás, o próprio legislador, por certo em ordem a assegurar a compatibilidade do direito interno com o direito comunitário, designadamente na interpretação que a este foi dada pelo referido acórdão *Denkavit*, veio clarificar, quanto ao requisito de tempo de detenção da participação a observar para que investidores residentes na União Europeia possam beneficiar da isenção de retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por subsidiárias portuguesas, ao abrigo da Directiva n.º 90/435/CEE, que se a participação no capital (em medida superior a 25%), à data da colocação à disposição dos lucros, for detida há menos de 2 anos, não é impedimento da não sujeição, como resulta do teor do n.º 2 do art. 75.º-A (a que sucedeu o art. 89.º, n.º 2, que corresponde ao actual art. 95.º, n.º 2), aditado ao CIRC pelo art. 6.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Ou seja, veio admitir expressamente a possibilidade de ser requerido o reembolso do montante retido nos casos em que a participação mínima de dois anos se verifique depois da colocação à disposição dos rendimentos.

Como salientou o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Maio de 2014, proferido no processo n.º 1458/13 ([15]), referindo-se ao art. 89.º do

CIRC (que hoje corresponde ao art. 95.º do mesmo Código), na redacção que lhe foi dada pelo art. 52.º da Lei n.º 53-A/2006 «[…] *nos casos em que tenha havido retenção na fonte até à data em que se complete o período de dois anos de detenção ininterrupta da participação, o mecanismo interno (que passa por reter o imposto no momento da distribuição dos dividendos até que se verifique o requisito da detenção mínima por 2 anos) funciona como um mecanismo de garantia ou de controlo, que visa assegurar que, se a sociedade não residente não conservar a participação por esse período, o imposto não deixa de ser arrecadado. Porém, não se confere ao Estado da retenção o direito a tributar esses dividendos, caso a participação venha a ser conservada pelo menos por 2 anos.*

Nestes casos, o facto tributário como que fica sujeito a uma condição resolutiva, que, a verificar-se, impede a produção dos efeitos da norma de incidência e despoleta a obrigação de reembolso do pagamento indevido (resultante do anterior acto de retenção).

Além de que também não se vê que a lei, ao estabelecer que o reembolso seja solicitado pela entidade beneficiária dos rendimentos, haja pretendido fazer depender o reembolso de um qualquer procedimento prévio de reconhecimento à isenção por parte da AT, mas tão só de exigir da entidade beneficiária o impulso para tal reembolso (e junção da correspondente prova sobre os requisitos). E sendo certo que o regime regra imposto pela Directiva se reconduz a um regime de isenção, também é certo que a mesma Directiva optou por atribuir aos Estados-membros a prerrogativa de não isentarem os dividendos pagos em situações de detenção de participação por curtos períodos temporais (ou seja, em situações em que potencialmente pudesse estar em causa uma utilização abusiva do regime, em que uma sociedade adquirisse uma participação numa sociedade de um outro Estado-membro tendo em vista apenas a distribuição de dividendos, desfazendo-se em seguida dessa participação).

Daí que tenha sido introduzida na redacção inicial da Directiva uma disposição que conferia aos Estados-membros a faculdade de não isentarem os dividendos que fossem detidos por um período inferior a dois anos. Todavia, de acordo com a interpretação defendida pelo TJUE (nos casos Denkavit, VITIC e Voormeer, relativos a três afiliadas Alemãs de três sociedades-mãe Holandesas às quais foi recusada a isenção de retenção na fonte na Alemanha – cfr. casos conjuntos C-283/94, C-291/94 e C-292/94, em http://curia.europa.eu), tal faculdade circunscreve-se apenas à de excluir da isenção os dividendos pagos a sociedades-mãe que alienem a participação social antes de decorridos 2 anos.

Reconhecendo-se, aliás, que compete aos Estados Membros elaborar as regras destinadas a fazer respeitar o período mínimo, em conformidade com os procedimentos previstos no direito interno (cfr. o parágrafo 36 do mencionado acórdão conjunto) e salientando-se que tais procedimentos, por se traduzirem na concretização de uma excepção ao regime geral da Directiva e constituírem um obstáculo à liberdade de estabelecimento e de livre circulação de capitais, deverão limitar-se ao que for necessário e proporcional à garantia dos direitos dos Estados-membros, não podendo essas medidas, sejam elas a exigência de prestação de garantia (caminho seguido pela Holanda) ou a retenção na fonte provisória (caminho adoptado por Portugal) transformar-se na imposição de uma tributação efectiva em desrespeito pelo regime imposto da Directiva e que é o da isenção dos dividendos distribuídos entre sociedades afiliadas e sociedades-mãe que cumpram os requisitos da Directiva, e que, a final, hajam conservado as participações sociais pelo período mínimo de 2 anos».

De tudo o que vimos de dizer resulta que a interpretação feita pelo Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão recorrido viola a legislação comunitária e a doutrina firmada pelo TJCE no referido acórdão *Denkavit*.

Assim, e sem necessidade de outros considerando, entendemos que aquele acórdão não pode manter-se na ordem jurídica, motivo por que o revogaremos, mantendo o decidido pelo Tribunal Tributário de Lisboa que, julgando procedente a impugnação judicial, anulou o acto de retenção na parte em que neste foi excedida a taxa de 10%.

2.2.3 DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Tribunal Central Administrativo Sul, porque julgou procedente o recurso da Fazenda Pública, deu como prejudicado o conhecimento do recurso da Impugnante, que discordou da sentença na parte em que nesta se julgou improcedente o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até ao trânsito em julgado da decisão que vier a reconhecer razão à Impugnante.

Revogado que ficou o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, cumpre-nos agora conhecer daquele recurso, ao abrigo do disposto no art. 715.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, na redacção aplicável, que é a anterior à aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa indeferiu o pedido de juros indemnizatórios com o fundamento de que «*no caso dos autos, embora a Administração Fiscal defenda a legalidade da liquidação, tratando-se de retenção na fonte, não pode ser-lhe imputada a responsabilidade por tal liquidação. Não foi a Administração Fiscal que procedeu à liquidação impugnada, nem nada vem alegado que permita concluir que a liquidação foi efectuada com base em orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, antes resultando que a liquidação se ficou a dever ao facto de, à*

data, não terem ainda decorrido dois anos sobre o início da participação da impugnante na sociedade distribuidora dos dividendos».

A este entendimento opôs a Impugnante em sede de recurso que o erro da AT que a fez incorrer em responsabilidade indemnizatória ao abrigo do disposto no art. 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) não se refere, como erradamente considerou a sentença recorrida, à retenção do imposto na fonte, mas ao indeferimento da reclamação graciosa que fez retardar a reposição da legalidade e a restituição do montante retido em excesso, indeferimento este que teve por fundamento a aplicação de uma norma que viola o direito comunitário.

É manifesto que a Impugnante tem razão. Na verdade, a sentença recorrida, salvo o devido respeito, incorreu em lapso ao referir o erro à retenção, quando o erro invocado pela Impugnante se refere à decisão da reclamação graciosa.

Na verdade, como decorre do que deixámos já dito, a Impugnante não questionou a legalidade da retenção à data em que esta foi efectuada; questionou, isso sim, a legalidade da decisão da reclamação graciosa, que lhe indeferiu o pedido de restituição do montante que, entretanto, pelo decurso do prazo de dois anos de detenção da participação, se veio a demonstrar retido em excesso.

Ora, constituindo esse indeferimento um erro de direito imputável aos serviços – pois como tal tem que ser encarada a violação do direito comunitário ínsita àquela decisão –, tem a Impugnante direito aos peticionados juros indemnizatórios desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até ao trânsito em julgado da decisão que lhos reconhecer. Neste sentido, tem vindo a decidir esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos acórdãos de 29 de Maio de 2002, proferido no processo n.º114/02 ([16]), de 9 de Outubro de 2002, proferido no processo n.º 26.807 ([17]) e de 28 de Outubro de 2009, proferido no processo n.º 601/09 ([18]).

Concluímos, pois, que a sentença incorreu em erro de julgamento na parte em que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado pela Impugnante, motivo por que a revogaremos, nessa parte, e, em substituição, julgaremos procedente esse pedido, assim logrando a impugnação judicial total procedência.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, veio instituir regras comuns em relação aos pagamentos de dividendos e outras distribuições de lucros, que se pretendem neutros do ponto de vista da concorrência, de modo a contribuir para a criação do mercado único europeu, tendo como finalidade eliminar a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos pelas afiliadas às suas sociedades-mães residentes em dois Estados-Membros da União Europeia distintos.

II - Tal Directiva veio impor aos Estados-Membros que a distribuição de lucros não se encontra sujeita à retenção na fonte (art. 5.º, n.º 1) e estabeleceu um regime transitório a três países, entre os quais Portugal, permitindo a retenção por razões orçamentais, por oito anos, com a taxa máxima de 15% nos primeiros cinco e de 10% nos restantes três anos (art. 5.º, n.º 4).

III - *A fim de combater os abusos que resultem de participações adquiridas no capital de sociedades com o único objectivo de aproveitar os benefícios fiscais previstos, e que não se destinam a manter-se, a Directiva também permitiu que os Estados-Membros fixassem um período mínimo (não superior a dois anos) de detenção da participação (art. 3.º, n.º 2).*

IV - A legislação nacional ao transpor para a ordem interna tal Directiva, tem de respeitar o seu texto e o seu espírito, não lhe podendo ser contrária, sob pena da sua violação e não poder ser aplicada, tendo em conta a primazia na ordem constitucional do direito comunitário sobre o direito interno (art. 8.º, n.º 4, da CRP).

V - Assim, *os Estados-Membros não podem fazer depender a concessão do benefício fiscal previsto no art. 5.º, n.º 1, da Directiva (isenção de retenção na fonte) da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação na sociedade filial durante o período mínimo, fixado ao abrigo do art. 3.º, n.º 2, desde que esse prazo seja subsequentemente respeitado.*

VI - *A legislação portuguesa em vigor à data [art. 69.º, n.º 2, alínea c), do CIRC], na medida em que, ao arrepio da Directiva, veio fazer depender a concessão do benefício previsto no art. 5.º, n.º 1, da Directiva, da condição de, no momento da distribuição dos dividendos, a sociedade-mãe ter detido a participação na afiliada há pelo menos 2 anos, sem previsão de possibilidade de ulterior reembolso, constitui uma transposição errada da Directiva.*

VII - Nos termos do disposto no art. 43.º do CPPT, são devidos juros indemnizatórios pelo montante indevidamente retido, contados desde o momento em que a AT indeferiu o pedido de restituição desse montante, efectuado mediante reclamação graciosa, constituindo este indeferimento o erro imputável aos serviços previsto naquele preceito.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência,

a) conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e confirmar a sentença na parte em que, julgando procedente a impugnação judicial, anulou o acto de retenção na parte em que neste foi excedida a taxa de 10%;

b) conhecendo também do recurso interposto da sentença na parte em que indeferiu o pedido de juros indemnizatórios, conceder-lhe provimento e, em consequência, revogar a sentença nessa parte e julgar procedente a impugnação judicial também quanto a esse pedido.

Sem custas (uma vez que a Fazenda Pública delas está isenta nos processos de natureza tributária no regime aplicável, que é o anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) O recurso da Impugnante referia-se ao pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios, que a sentença julgou improcedente.

([2]) Que é a do Decreto-Lei n.º 123/92, de 2 de Julho, em vigor à data dos factos.

([3]) Os demais requisitos de aplicação da Directiva não estão aqui em discussão.

([4]) «*Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:*

[…]» (redacção do Decreto-Lei n.º 123/92, de 2 de Julho).

([5]) «*Os dividendos distribuídos de acções admitidas à negociação dos mercados de bolsa contam apenas por 50% do seu quantitativo para fins de IRS ou de IRC*» (redacção da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro).

([6]) «*Lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro das Comunidades Europeias que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período, em que a taxa do IRC é de 15% até 31 de Dezembro de 1996, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor, e de 10% desde 1 de Janeiro de 1997 até 31 de Dezembro de 1999;* […]».

([7]) Acórdão publicado na *Colectânea da Jurisprudência*, 1996, pág. I-05063 e disponível em língua portuguesa em http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61994CJ0283&from=PT.

([8]) «*Quando seja aplicável o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 69.º, deverá ser feita prova perante a entidade devedora dos rendimentos, anteriormente à data da sua colocação, à disposição do respectivo titular, de que este se encontra nas condições de que depende a aplicação da taxa aí estabelecida*».

([9]) Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/73923A5A-AC8C-4BF8-A2DD-342FE0C74827/0/oficio-circulado_20069_de_31-05-2002_direccao_de_servicos_dos_beneficios_fi.pdf.

([10]) Acórdão disponível em http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/87f9fb70307022628025798e0039057c?OpenDocument.

([11]) No *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Outubro de 2006 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32220.pdf), págs. 968 a 974, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/60f42562cd7d890180257193004a6f20?OpenDocument.

([12]) No caso de entrada de dividendos, ou seja, quando seja a sociedade-mãe a receber dividendos, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, a eliminação da dupla tributação far-se-á nos seguintes termos: o Estado da residência da sociedade-mãe deve abster-se de tributar esses lucros (método da isenção) ou, caso os tribute, deverá autorizar a sociedade-mãe a deduzir do montante do imposto a fracção do imposto suportada pela sociedade afiliada correspondente a tais lucros, segundo o método do crédito do imposto (cfr. art. 4.º da Directiva).

([13]) Data em que instaurou a reclamação graciosa pedindo a restituição do montante de IRC que lhe foi retido na fonte a taxa superior a 10%.

([14]) No *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Setembro de 2009 (http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf), págs. 940 a 944, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/eec131e67188205b802575e00045e104?OpenDocument.

([15]) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/686385977d0f634280257ce7003d4ea1?OpenDocument.

([16]) No *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Março de 2004 (http://dre.pt/pdfgratisac/2002/32220.pdf), págs. 1651 a 1652, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5a8d38586459c4bd80256bcf0052d188?OpenDocument.

([17]) No *Apêndice ao Diário da República* de 12 de Março de 2004 (http://dre.pt/pdfgratisac/2002/32240.pdf), págs. 2259 a 2263.

([18]) No *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Abril de 2010 (http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32240.pdf), págs. 1638 a 1641, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8921e8ddb977c7e78025766400327b9d?OpenDocument.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a EP — ESTRADAS DE PORTUGAL, S. A. deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, obrigatório e não vinculativo, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.

Processo n.º 415/14-30.
Recorrente: EP — Estradas de Portugal, SA.
Recorrido: A…, L.da
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

EP – ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 106/12.3 BEBJA, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1 - O presente recurso de revista justifica-se na exacta medida em que, conforme previsto nos artigos 280º nºs 1 e 5, 282º e segts. do CPPT, existe necessidade da mais correcta aplicação do direito perante uma sucessão de regimes legais e institutos jurídicos, nunca olvidando que o Decreto-Lei n 13/71 de 23 de Janeiro é a lei especial - A lei fundamental do Estatuto das Estradas Nacionais;

2- A maioria das decisões jurisdicionais das primeiras instâncias administrativas e fiscais, do TCAS, do STA, com a exceção da presente sentença recorrida e do Acórdão do STA, do recurso n.º 232/13 de 26 de junho (não transitado em julgado) têm considerado ser a EP - Estradas de Portugal, SA competente para o licenciamento da publicidade à margem e visível das estradas do PRN2000;

3- O STA já tem acolhido para exame, ainda pendente, outros recursos, da espécie de revista, considerando a importância e relevância social da temática em litígio:

4- A utilização da propriedade privada, em termos de publicidade, está sujeita a licenciamento, e no que respeita às estradas nacionais, vigorando ainda na ordem jurídica portuguesa o Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro, a administração exclusiva exercida pela EP - Estradas de Portugal. SA:

5- O DL 13/71 é uma legislação considerada especial, de proteção à estrada, e submete aprovação e licenciamento da EP a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respetiva:

6 - Os poderes da EP, SA respeitam à aprovação e licenciamento da implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com sinalização da estrada, bem como ao estabelecimento de postos de abastecimento de combustíveis ou as obras neles a realizar (cfr. o artigo 10º do Decreto- Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro).

7- Já definiu o Supremo Tribunal Administrativo que as normas legais do DL 13/71, de 23/01 (art.ºs 10º, 12º. 13º, 15º e 17º) são complementares da Lei n.º 97/88 de 17/08, não se encontrando tacitamente revogadas com entrada em vigor dessa lei.

8- O licenciamento da EP - Estradas de Portugal, SA é diferente do dos municípios, a realidade fáctica é diferente porquanto, enquanto a EP tem por escopo na sua atuação a segurança rodoviária, os municípios têm por objetivo simplesmente o aspeto arquitectónico e ambiental;

9- São duas as realidades e o próprio Tribunal Constitucional tem julgado não existir duplicação de taxas quando considerada a taxa de publicidade cobrada pela EP e a taxa de regulamento municipal.

10- Os atos relativos ao licenciamento de implantação dos suportes de publicidade neles devem ser praticados pela recorrente EP — Estradas de Portugal, SA, estando as competências de fiscalização da EP salvaguardadas pela parte final do artigo 25º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril.

11- As atividades e gestão e exploração das infra-estruturas rodoviárias, tais como as de execução e conservação, estão a cargo dos concessionários, e da alínea c) do n.º 1 do artigo 13º do Decreto-Lei n.º 374/2007 "constitui receita da EP o produto das taxas, emolumentos e outras receitas cobradas por licenciamentos, aprovações e atos similares por serviços prestados no âmbito da sua actividade".

12- No objeto da EP, SA integra-se a "exploração" da rede rodoviária nacional, na qual se incluem os actos de licenciamento, nomeadamente de suportes publicitários (cfr: n.º 1, do artigo 4.º do DL 374/2007).

13- A atuação da EP Estradas de Portugal, SA, a Concessionária Nacional estatal, de licenciamento, em relação a publicidade visível das estradas nacionais do PRN2000 é própria, e não incidental ou subprocedimental, em face ao administrado, qualquer que seja a relação entre o mesmo e os Municípios;

14- A sentença recorrida, ao decidir como decidiu, fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 10º. Nº. 1, alínea h.) e do artigo 15º, n.º 1 alínea j), ambos do DL n.º 13/71 de 23 de janeiro; do artigo 1.º e 2º, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, do artigo 6º do Decreto-Lei n. 105/98, de 24 de Abril, do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro, do Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril, do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro: e das Base 2 e 33 do contrato de concessão publicado em anexo ao DL n.º 380/2007, de 13 de Novembro.

15- A atuação de fiscalização, aviso para a entrega de projeto de publicidade, taxas e, ou, a remoção de publicidade já instalada à revelia da EP — Estradas de Portugal, SA tem a natureza de processo administrativo próprio e não de subprocedimento camarário ou de índole meramente municipal e o licenciamento da publicidade carece do pagamento da taxa fixada legalmente, por unidade de metro quadrado;

16- Os serviços da EP - Estradas de Portugal, SA, têm a sua estrutura orgânica aprovada na qual existem serviços de Licenciamento que atuam, têm o poder/dever de o fazer, sobre a publicidade existente à margem das estradas nacionais do PN2000.

17- O Venerando Tribunal Central Administrativo Sul, na maioria, tem julgado como legal o ato administrativo da EP, SA do pedido de apresentação do projeto de publicidade a instalar ou instalada à margem, ou visível, das Estradas Nacionais.

18- O Supremo Tribunal Administrativo, com a referida exceção (Proc. 232/13) também julga legal a atuação da EP - Estradas de Portugal, SA reconhecendo nesta até o direito de liquidar taxas por publicidade pelos meios de execução coerciva fiscal.

Requereu que seja anulada a sentença recorrida, julgando-se válida a liquidação de taxa, por exibição de publicidade à margem de estrada Regional por parte da EP - Estradas de Portugal, SA.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

Mostram-se provados os seguintes factos com interesse para a decisão da causa:

1 A impugnante foi notificada, pela comunicação de 17/02/2012 da Direcção Regional de Évora da então Estradas de Portugal SA, subscrita pelo respectivo director, nos seguintes termos:

Assunto: ER 373/KM 59+900LD — Autorização de Publicidade Req. A……, Lda

(...) No âmbito da acção de fiscalização desta empresa foi verificado a existência de publicidade implantada junto A ER 373 ao cm 59+900 e visível da mesma estrada, projetando-se para o espaço público, sujeito a ser autorizada pela EP uma vez que a mesma não fere quaisquer dos critérios de licenciamento mencionados nos termos das alíneas c) a f) do art. 4º da Lei 97/88, de 17 de Agosto, sem prejuízo da necessidade de obtenção de licenciamento junto da Câmara Municipal territorialmente competente.

Em face do exposto notifica-se para que seja efectuado o pagamento da taxa no valor de 567,90€ nos termos do disposto na alínea j) do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, actualizada pelo Decreto-Lei nº25/2004, de 24 de Janeiro, e de acordo com o seguinte cálculo (...)".

Questão objecto de recurso:

1- Admissibilidade do recurso

2- Liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da ER 373

Em causa, nestes autos está, num processo de impugnação do acto de liquidação, a declaração de anulabilidade da taxa de publicidade liquidada por um conjunto de diversos anúncios instalados num percurso lateral à estrada, do km 59+900 ao km 60+180 do lado direito da ER 373 pela Direcção Regional de Évora.

No acórdão n.º 0243/09, de 25-06-2009, em que foi relator o Sr. Conselheiro Jorge Lino, estava em causa a cobrança coerciva no processo de execução n.º 1058200701056026, por dívida ao IEP - Instituto de Estradas de Portugal, devidos pelo não pagamento de taxas correspondentes à instalação de oito painéis publicitários junto à EN 125, aos Km 31,200 e 31,300, na quantia de € 10 906,68, questão que foi suscitada no âmbito de um processo de oposição deduzido contra a referida execução fiscal e tendente a obter a extinção desta.

A divergência dos meios processuais em presença, num e noutro processo, não é, contudo, suficiente para podermos afastar liminarmente a invocada oposição entre o que foi decidido em 2009 e aquilo que foi decidido em primeira instância e, sob recurso, na perspectiva de garantir a recorribilidade desta decisão, ao abrigo do disposto no artº 280º do Código de Procedimento e Processo Tributário, posto que o valor da causa afasta a possibilidade de recurso ordinário.

No recurso 243/09 estava em causa a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgou improcedente a presente oposição à execução fiscal. Alegava aí a recorrente/executada que:

«*1.Com a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para "licenciar", ou "autorizar", ou "aprovar" a afixação de publicidade, em locais*

sob jurisdição de outras entidades, como a E.P, Estradas de Portugal, E. P. E. (outrora Junta Autónoma de Estradas);

2. Com a entrada em vigor daquela lei, a competência destas entidades ficou reduzida à mera emissão de parecer, com vista à formação do acto administrativo decisório a praticar por aquelas autarquias locais;

3. A referida Lei 97/88 revogou tacitamente os artºs 10º., nº. 1, alínea b), 12º., aqui no que à fixação de publicidade concerne, e 15º., nº. 1, alínea j), do Dec. Lei nº. 13/71, de 23 de Janeiro, pelo que, a partir da entrada em vigor daquela lei, é ilegal a cobrança da taxa referida no mencionado artº. 15º., nº. 1, alínea j).»

Definiu-se no referido acórdão que: «*a única questão que (...) se coloca é a de saber da legalidade (abstracta) da taxa exequenda*». Para além disso, percorreu-se um percurso de análise dos fundamentos do processo de oposição à execução fiscal e do processo de impugnação do acto de liquidação elucidativo da possibilidade de no processo de oposição de poder discutir a legalidade do acto de liquidação, questão largamente definida na doutrina e na jurisprudência, para se concluir que:

«*Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a oposição à execução fiscal poderá ter por fundamento a «Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação».*

O fundamento da alínea a) reporta-se apenas à «ilegalidade absoluta ou abstracta» da dívida exequenda (imposto, taxa ou contribuição) decorrente da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação que a sua liquidação ou da não autorização da sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação. É o corolário do artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, referido aos artigos 105.º, n.ºs 1, 2 e 4, 165.º, alínea i), e 199.º, alínea b), todos da Constituição da República – cf. nota 5. ao artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado, de Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão.

Está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado – cf. Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 204.º do seu Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado.»

Ora, nesse acórdão procurou-se verificar da existência da ilegalidade abstracta, de vício da própria lei cuja aplicação é feita, e não, por se tratar de processo de oposição à execução fiscal de qualquer vício – neste caso ilegalidade - do acto que fez aplicação dessa lei ao caso concreto pelo que foi imprestável para a decisão quer a situação real a que a lei foi aplicada quer o circunstancialismo em que o acto foi praticado.

Sobre a invocada ilegalidade abstracta decidiu-se que a mesma se não verificava, assente nos seguintes fundamentos:

«Em *1927 foi criada a Junta Autónoma de Estradas, sendo a primeira instituição pública com funções de coordenação e integração da administração rodoviária. A Junta Autónoma de Estradas viria, em 1999, a evoluir para um modelo de organização assente na existência de três institutos, o Instituto das Estradas de Portugal, I.P. (IEP), o Instituto para a Construção Rodoviária, I.P. (ICOR), e o Instituto para a Conservação e Exploração da Rede Rodoviária, I.P. (ICERR). Já em 2002, as atribuições destes dois últimos institutos vieram a ser transferidas e consolidadas no IEP, modelo que se manteve estável até ao final de 2004. Com a publicação do Decreto -Lei n.º 239/2004, de 21 de Dezembro, deu-se um primeiro passo para conferir uma nova operacionalidade à administração rodoviária em Portugal. Com a conversão da administração rodoviária numa entidade de natureza empresarial, a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (EP, E. P. E.), visou-se o relançamento das suas actividades num novo quadro operacional que permitisse garantir melhores resultados e maior estabilidade dos seus recursos. As acentuadas transformações no âmbito do sector das infra-estruturas rodoviárias, registadas na última década, operaram quer ao nível da organização do Estado e do tipo de relacionamento contratual entre o Estado e os privados quer no plano da própria relação entre os utilizadores e a rede rodoviária. Impõe-se, agora, dar um novo impulso a este movimento de redefinição da intervenção do papel do Estado no sector das infra-estruturas rodoviárias, através da implementação de um novo modelo gestão que promova uma maior eficiência na afectação dos recursos e uma maior aproximação ao mercado por parte dos seus operadores. Com este novo modelo de gestão e financiamento do sector das infra-estruturas rodoviárias, cujos princípios gerais se encontram plasmados na Resolução do Conselho de Ministros n.º 89/2007, de 11 de Julho, pretende-se reforçar e consolidar os conceitos base da solidariedade intergeracional, da coesão territorial e, sobretudo, da transparência dos custos das funções do Estado e da auto-sustentabilidade do sector. Grande parte do sucesso da*

implementação do novo modelo encontra-se, assim, dependente da atribuição à EP, E. P. E., de uma maior agilidade e autonomia empresarial, sendo por isso necessária a sua transformação em sociedade anónima, com atribuição de objectivos de gestão mais amplos e operacionais. A EP - Estradas de Portugal, S.A. será, assim, dotada de uma estrutura societária mais compreensível pelo mercado financeiro nacional e internacional, vendo reforçado o princípio de que o Estado não garante ou avaliza, directa ou indirectamente, qualquer dívida ou obrigação desta sociedade, nem assume qualquer responsabilidade pelos seus passivos, seja qual for a sua natureza – cf. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 374/2007 de 7 de Novembro.

Pelo Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro, a EP-Estradas de Portugal, E.P.E. foi transformada em sociedade anónima de capitais públicos, com a denominação de EP-Estradas de Portugal, S.A.. Como previsto nesse diploma, foi assinado, em 23 de Novembro de 2007, o contrato de concessão entre o Estado Português e a EP-Estradas de Portugal, S.A., cujas bases foram aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, verificando-se, assim, uma alteração profunda na relação do Estado com a Administração Rodoviária, consubstanciada na atribuição à EP, S.A. da concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da Rede Rodoviária Nacional (RRN) por 75 anos.

Em 2002, através do Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, o Instituto das Estradas de Portugal (IEP) integra, por fusão, o Instituto para a Construção Rodoviária (ICOR), e o Instituto para a Conservação e Exploração da Rede Rodoviária (ICERR), extinguindo-se estes dois últimos. Na base desta medida, está a constatação de que "as atribuições daqueles institutos se entrecruzam de forma muito directa, pelo que só uma acção concertada e única permitirá potenciar e dinamizar toda a sua actividade e conduzir a uma racionalização de meios e estruturas básicas", passando as competências dos organismos extintos para o novo Instituto das Estradas de Portugal.

O IEP mantém a natureza e regime de instituto público, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio, e está sujeito à tutela e superintendência do Ministro das Obras Públicas, Transportes e Habitação.

Segundo o n.º 1 do artigo 4.º ("Património") do Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, «O património autónomo do IEP é constituído pela universalidade de bens e direitos que integravam o património privativo da Junta Autónoma de Estradas à data da sua extinção».

Sob a epígrafe "Equiparação ao Estado", o artigo 6.º do mesmo Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, preceitua que «O IEP representa o Estado como autoridade nacional de estradas em relação às infra-estruturas rodoviárias concessionadas e não concessionadas» [n.º 1]; que «Relativamente às infra-estruturas rodoviárias nacionais não concessionadas, compete ao IEP zelar pela manutenção permanente de condições de infra-estruturação e conservação e de salvaguarda do estatuto da estrada que permitam a livre e segura circulação» [n.º 2].

E, para o exercício das suas atribuições – diz o n.º 3 do mesmo artigo 6.º – o IEP detém poderes, prerrogativas e obrigações conferidos ao Estado pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis quanto, nomeadamente, «À liquidação e cobrança, voluntária ou coerciva, de taxas e rendimentos provenientes das suas actividades» [alínea c)]; e «À execução coerciva das demais decisões de autoridade» [alínea d)].

Entre as atribuições fundamentais do IEP estão consagradas as de «salvaguarda de valores patrimoniais e ambientais» e as de «assegurar a protecção das infra-estruturas rodoviárias e a sua funcionalidade, nomeadamente no que se refere à ocupação das zonas envolventes»; e, para a prossecução das atribuições referidas, deve o IEP, além do mais, «promover a qualidade ambiental e a integração paisagística e territorial das estradas, nomeadamente o revestimento vegetal de taludes, a arborização e limpeza das bermas e o controlo do ruído» e «autorizar a ocupação das zonas de protecção da estrada, promovendo o seu ordenamento e regulamentação e concedendo, no âmbito da lei, as autorizações necessárias para a instalação de equipamentos e infra-estruturas» – cf. especialmente as alíneas b), j) e l) do n.º 1, e j) e n) do n.º 2 do artigo 4.º dos Estatutos do IEP, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho.

Pelo Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, foi instituída a área de jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais. A área de jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais ficou a abranger, para além da zona da estrada (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada zona de protecção à estrada (abrangendo a faixa com servidão non aedificandi e a faixa de respeito) – artigos 1.º a 3.º.

No tocante a obras ou implantações na faixa de respeito, nomeadamente a aposição de tabuletas ou objectos de publicidade, ficaram dependentes de aprovação ou licença da Junta Autónoma das Estradas – artigo 10.º do dito Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

As taxas a pagar por cada autorização ou licença, assim como as obras delas isentas, encontram-se previstas no artigo 15.º do mesmo Decreto-Lei n.º 13/71.

Tal preceito – sucessivamente alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 667/76, de 5 de Agosto; 235/82, de 19 de Junho; e 25/2004, de 24 de Janeiro – fixou, na alínea j) do seu n.º 1, «Pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, por cada metro quadrado ou fracção dos mesmos – (euro) 56,79».

O IEP-Instituto de Estradas de Portugal, como se viu, veio a suceder imediatamente na jurisdição e atribuições da Junta Autónoma de Estradas, após sucessivas reestruturações decorrentes de múltiplos diplomas legais – cf. Decretos-Leis n.ºs 142/97, de 6 de Junho (alterado pelo Decreto-Lei n.º 282/98, de 17 de Setembro), 237/99, de 25 de Junho (alterado pelo Decreto-Lei n.º 563/99, de 21 de Dezembro), 227/2002, de 30 de Outubro, e 239/2004, de 21 de Dezembro.

2.4 No caso sub judicio, a oponente, ora recorrente, vem dizer, ipsis verbis, que «A referida Lei 97/88 revogou tacitamente os artºs 10º., nº. 1, alínea b), 12º., aqui no que à fixação de publicidade concerne, e 15º., nº. 1, alínea j), do Dec. Lei nº. 13/71, de 23 de Janeiro, pelo que, a partir da entrada em vigor daquela lei, é ilegal a cobrança da taxa referida no mencionado artº. 15º., nº. 1, alínea j)» – sua conclusão 3. consignada supra no ponto 1.2.

A oponente, ora recorrente, vem, pois, alegar, no essencial – e fá-lo desde a petição inicial –, que «no que à fixação de publicidade concerne», «é ilegal a cobrança da taxa referida», pelo facto de as normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, terem sido revogadas pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Mas não tem razão a ora recorrente.

Com efeito, o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, encontra-se em vigor, muito embora sucessivamente alterado pelos Decretos-lei n.ºs 667/76, de 5 de Agosto; 235/82, de 19 de Junho; e 25/2004, de 24 de Janeiro.

De resto, a respeito de "Afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda", a Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, invocada pela ora recorrente, reza, logo no seu artigo 1.º, sob a epígrafe "Mensagens publicitárias", que «A afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes» [n.º 1]; e que «Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho» [n.º 2].

Não alega a ora recorrente que o caso esteja abrangido «na área do respectivo concelho», aonde, ademais, realizada «a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis», não poderia, nunca, ficar prejudicada a «intervenção necessária de outras entidades» com competência para o licenciamento prévio – segundo os termos do artigo 1.º da própria Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, invocada pela ora recorrente.

Pelo que, assim sendo, como é, temos por excessiva e errónea a conclusão da ora recorrente, de que «Com a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para "licenciar", ou "autorizar", ou "aprovar" a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a E P, Estradas de Portugal, E. P. E. (outrora Junta Autónoma de Estradas)».

A ora recorrente não diz, aliás, qual o dispositivo da Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, que terá revogado mormente os artigos 10.º e 15.º, alínea j), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

A ora recorrente não aponta, na verdade, qual o artigo da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, que terá revogado as normas que atribuem ao IEP, sucessor da JAE, a competência para o licenciamento de aposição de tabuletas ou objectos de publicidade, e a cobrança das respectivas taxas, na denominada zona de protecção à estrada – nos termos designadamente dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

A presente oposição à execução fiscal é por dívida ao IEP-Instituto de Estradas de Portugal pelo não pagamento de taxas correspondentes à instalação de painéis publicitários – cf. o ponto 1. do probatório.

A respectiva certidão de dívida, passada aos 10 de Agosto de 2007, certifica que a oponente, ora recorrente, «não procedeu ao pagamento da importância de 10.906,68 €, referente às taxas devidas pela instalação de oito painéis publicitários que instalou, junto à N 125 aos kms 31,200 e 31,300»; e que «a presente certidão» é passada «nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 8.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 105/98 de 24 de Abril, e 8.º, n.º 3, alínea d) do Decreto-Lei n.º 239/2004 de 21 de Dezembro» – cf. fls. 16 dos autos.

*Ora, a entidade exequente, IEP-Instituto de Estradas de Portugal, tem **competência atribuída por lei**, nos sobreditos termos, para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade».*

Tanto basta para concluir – e ao contrário do que defende a ora recorrente – que é legal «a cobrança da taxa referida».

*E, assim, estamos a dizer, em resposta à questão decidenda, que a **taxa exequenda goza de legalidade (abstracta)**.»*

Como uniformemente tem vindo a ser reiterado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, verifica-se contradição se os acórdãos em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.

No caso, a Recorrente indicou como jurisprudência contrária à decisão recorrida o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo acabado de analisar.

Impõe-se, pois, considerar que o recurso dada a oposição da solução perfilhada pelo Tribunal recorrido e a que foi perfilhada pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 243/09 é admissível ao abrigo do disposto n.º artº 280º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Passando à análise da legalidade do acto de liquidação e da verificação erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no proc. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária Estradas de Portugal SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente EP- Estradas de Portugal, SA., para liquidar taxas pela "afixação ou inscrição de mensagens publicitárias", ocorre que:

«*O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.*

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral

de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes."

Concluindo-se que "(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório" (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)".

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de

publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Terreno para construção. Imposto do Selo.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédio urbano com afectação habitacional mas resultando do artigo 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados para efeitos de incidência do Imposto de Selo como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 505/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A……, S.A., identificado nos autos, impugnou no TAF de Loulé, a decisão que lhe indeferiu a reclamação graciosa que deduzira contra a liquidação de Imposto de Selo efectuada ao

abrigo da redacção original da verba 28.1 da Tabela Geral, com atinência a um terreno para construção, de que é proprietária.

2. A impugnação judicial foi julgada procedente, anulando-se o acto de liquidação do Imposto de Selo, uma vez que resulta provado que o terreno para construção da impugnante foi tributado com fundamento na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção inicial (anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014), cuja norma de incidência aí prevista não se incluem os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

3. Não se conformando, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanas existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de afectação do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. da TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser "desprezada", já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de "prédios com afectação habitacional" para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere "prédios destinados a habitação" antes tendo optado pela noção "afectação habitacional". Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douta sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douta sentença tenha acompanhado de perto a fundamentação constante da decisão do CAAD de 02/10/2013, proc. 53/2013-T, que decidiu que um "prédio com afectação habitacional" não poderá ser apenas um prédio licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um "prédio habitacional"), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim", consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso consequentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se a decisão Reclamação Graciosa e a Liquidação impugnadas, assim se fazendo JUSTIÇA.

4. A recorrida veio contra-alegar, concluindo nos termos que se seguem:

A. O thema decidendum do recurso respeita em saber se no âmbito objectivo de incidência da verba 28. e 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, se devem incluir os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de Euros.

B. Para a Recorrida, os terrenos para construção não se incluem na previsão da norma constante da verba 28 e 28.1. da TGIS, redacção conferida pela Lei nº55-A/2012 de 29.10, por não possuírem afectação habitacional.

C. O Prédio da Recorrida é um terreno para construção, sem qualquer edificação, projecto ou processo de licenciamento ou de comunicação prévia para construção elaborado ou submetido às entidades competentes e sem licença de utilização emitida.

D. O conceito de "prédio com afectação habitacional" formulado no CIS na verba 28 e 28.1 do TGIS [na redacção da Lei n.º 55-A/2012) não tem equivalente terminológico ou jurídico com qualquer outro conceito usado em legislação de natureza tributária, em particular no CIMI, código de aplicação subsidiária expressa ex vi artigo 3º da Lei n.º 55-A/2012.

E. O legislador distingue no CIMI aquilo que é a classificação de prédios urbanos, prevista e descrita no artigo 6º do CIMI, e a lista fechada dos tipos de afectação dos prédios edificados incluída no artigo 41º n.º 1 do CIMI aplicável para efeitos de avaliação patrimonial dos prédios edificados.

F. A classificação do artigo 6º do CIMI é mais abrangente e estrutural do que a aplicação do coeficiente de afectação do artigo 41º n.º 1 prevista no mesmo código, sendo que esta apenas se aplica à avaliação patrimonial dos prédios edificados para efeitos de CIMI enquanto a primeira é mais ampla e releva para outras matérias como taxas de IMI e IMT, Estatuto dos Benefícios Fiscais e para efeitos da verba 28 e 28.1. do TGIS.

G. O artigo 6º do CIMI e a sistémica ínsita nesse código não autorizam a interpretação de que o legislador com a redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 à verba 28.1. do TGIS ao utilizar o conceito "prédio com afectação habitacional" teria procurado ampliar as espécies e classificação de prédios urbanos definida no artigo 6º n.º 1 do CIMI ou até criar um tertio genus, conforme é referido pela Recorrente no artigo 24º das suas alegações.

H. O artigo 45º do CIMI é o preceito legal definidor do valor patrimonial dos terrenos para construção de acordo com um modelo de avaliação matemático que pondera um conjunto de coeficientes, incluindo, mas não unicamente, o do edifício a construir com base nas potenciais características de uma realidade que ainda não existe e que não está afecta imediata e concretamente ao terreno.

I. A interpretação literal da expressão linguística utilizada pela verba 28. (e 28.1) da TGIS aproxima o conceito de "prédio com afectação habitacional" ao conceito definido no artigo 6º n.º 2 do CIMI de "prédio habitacional" tal como foi interpretado pela douta Sentença e adoptado na decisão arbitral do

CAAD de 18.10.2013 (processo n.º 42/2013-T) que por essa via excluiu os terrenos de construção da norma de incidência objectiva da verba 28.1. da TGIS.

J. A "afectação habitacional" implica a efectiva e concreta afectação de um prédio urbano a esse fim - sendo esse o seu destino normal - e não apenas uma expectativa ou potencialidade de um prédio urbano de um dia, mediante determinadas condições, vir a ter uma afectação habitacional.

K. A ''afectação habitacional'' inculca uma 'ideia de funcionalidade real e presente".

L. Os terrenos para construção, sem edificação, não cumprem por si esta afectação habitacional (i) ou porque não tem licença de utilização ou (ii) porque, de acordo com a natureza das coisas, não estão em condições de serem habitados, sendo o seu destino normal serem objecto de construção a edificar.

M. O conceito de Prédio com afectação habitacional é equivalente ao do prédio habitacional definido no CIMI, excluindo-se da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS os prédios que não possuam essas características, como os terrenos de construção.

N. Além do elemento literal da verba 28.1 da TGIS expressa na Sentença, os elementos histórico e o teleológico que permitem compreender a ratio legis e occasio legis que presidiram à elaboração, redacção e inserção da verba 28 e 28.1 na TGIS, conferindo-lhe uma conotação de interpretação autêntica como é exemplo a apresentação pelo Governo na Assembleia da República da proposta de lei n.º 96/XII/2ª de 20.09.2012 - que deu origem à Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 — e a alocução do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nessa Câmara legislativa no dia 11.10.2012.

O. Desde o momento da entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2012 (e na redacção conferida por esta) os arestos arbitrais e jurisprudenciais identificados supra tem sido unânimes na interpretação da não incidência objectiva da verba n.º 28 e 28.1 da TGIS aos terrenos para construção urbana.

P. O artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12. procedeu à alteração da verba n.º 28.1 da TGIS, passando a incluir na sua previsão os terrenos para construção.

Q. A alteração legislativa operada pelo artigo 94º da Lei nº83-C/2013 de 31.12 é reveladora que o legislador não tinha incluído na previsão da norma e no âmbito objectivo de incidência da verba 28.1. da TGIS na redacção da Lei n.º 55-A/2012, os terrenos de construção.

R. A Lei n.º 83-C/2013 de 31.12, não contém qualquer afirmação ou referência expressa ao carácter interpretativo no texto ou no preâmbulo do referido diploma legal, pelo que é uma norma inovadora e não interpretativa, não incidindo sobre factos passados.

S. A obediência do legislador ao princípio constitucional da proibição (ia retroactividade da lei fiscal plasmado no artigo 103º nº3º da Constituição da República Portuguesa ("CRP") e cujo corolário se materializa no artigo 12º n.º 1º da LGT afasta a aplicação [ou interpretação) retroactiva da nova lei aos factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor (1 de Janeiro de 2014), tal como é a situação dos presentes autos.

T. Neste sentido, deverá ser mantida a decisão do Tribunal a quo, em razão da não incidência objectiva da norma constante das verbas 28 e 28.1. da TGIS (na redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10) aos terrenos de construção.

U. E consequentemente, confirmar a decisão do Tribunal a quo de anulação total da liquidação do imposto de selo relativa ao Prédio, declarando a sua ilegalidade e anulação, em razão da errónea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressuposto de direito ex vi artigo 99º a) do CPPT e dos artigos 4º e 6º da Lei n.º 55-A/2012 (por interpretação a contrario do disposto na verba 28 e 28.1 do Tabela Geral de Imposto de Selo, quanto à afectação habitacional de terrenos de construção) e ainda o artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo.

Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o douto suprimento de V. Exas., deve ser considerado improcedente o recurso apresentado pela Recorrente, e assim, confirmada e mantida a douta Sentença recorrida, que determinou a ilegalidade e anulação total da liquidação do imposto de selo identificada nos autos, só assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.

Não houve contra alegações

5. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o seguinte parecer:

Questão decidenda: interpretação da norma de incidência objectiva constante da verba 28.1 Tabela Geral do Imposto de Selo TGIS (redacção da Lei n.º 55-A/2012, 29 outubro), por forma a saber se contempla os terrenos para construção

1. A norma interpretanda sujeita a tributação em Imposto de Selo os prédios urbanos com afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000.

Inexistindo um conceito normativo de prédio com afectação habitacional, haverá que ponderar o conceito legal próximo de prédios habitacionais adoptado pelo CIMI, diploma de aplicação subsidiária, na economia da Lei n.º 55-A/2012, 29 outubro (arts. 2º nº4, 3º n.º 3 alínea u), 5º alínea u), 23º nº7, 46º n.º 5 e 67º n.º 2 CIS)

A distinção formal das realidades jurídicas prédios habitacionais e terrenos para construção, enquanto espécies do género prédios urbanos, tem expressão em clara diferenciação dos respectivos conceitos normativos (art. 6º n.º 1 als. a) e c), 2 e 3 CIMI).

Um terreno para construção não pode ser considerado prédio habitacional ou prédio com afectação habitacional (sendo espúria no caso concreto elaboração doutrinária sobre a distinção dos conceitos) na medida em que, não tendo utilização definida, não tem igualmente outra afectação ou destino que não seja a de construção de tipo desconhecido, em abstracto para habitação, comércio, indústria ou serviços (art. 6º nº1 als. a) e b) CIMI)

Decisivamente, no sentido de que o legislador (da Lei nº55-A/2012, 29 outubro) não pretendeu incluir no âmbito objectivo de incidência da verba 28.1 da TGIS os terrenos para construção, milita a alteração de redacção introduzida pelo art. 194º Lei n.º 83-C/2013, 31 dezembro (Lei OGE 2014) que passou a incluir expressamente na sua previsão o terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

2. Sem prejuízo da consistência da argumentação aduzida na sentença, no sentido da distinção entre os conceitos de prédio habitacional e prédio com afectação habitacional, ela é espúria para a solução da questão decidenda na medida em que, pelos motivos supra enunciados, a espécie terreno para construção seria sempre distinta das espécies descritas naqueles conceitos, cujo denominador comum é a existência de um edifício ou construção cujo destino normal seja a habitação ou com afectação efectiva a habitação (inexistente no caso do terreno para construção, enquanto simples fracção de território onde se pode implantar edifício ou construção)

No sentido propugnado neste parecer pronunciou-se recentemente a jurisprudência do STA-SCT (acórdãos 9.04.2014 processo n.º 1870/13; 9.04.2014 processo n.º 48/14)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto.

O Tribunal "a quo "deu como provados os seguintes factos que não foram postos minimamente em causa pelas partes:

1.

A……., SA, é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana de Almancil sob o artigo 12.171— cfr. fls. 21 dos autos.

2.

A Caderneta Predial Urbana do prédio referido em 1., que aqui se dá por integralmente reproduzida, tem, no que ora interessa, o seguinte teor:

"(…)

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Terreno para Construção

(…)

DADOS DE AVALIAÇÃO

(...)

Tipo de coeficiente de localização: Habitação

(…)

Ca [Coeficiente de afectação): 1,00

(…)"

- cfr. fls. 21 das autos.

3.

Em 7 de Novembro de 2012, foi emitida a liquidação de Imposto de Selo n.º 2012.001872049, no valor de € 6.667,13, relativa ao prédio identificado em 1., efectuada ao abrigo do artigo 6º, n.º 1, alínea f), ponto i), da Lei n.º 55-A/2012 (acto impugnado) - cfr. fls. 20 dos autos.

4.

No dia 21 de Março de 2013, A……., SA, deduziu Reclamação Graciosa contra a liquidação identificada no ponto anterior — cfr. fls. 2 do procedimento de Reclamação Graciosa.

5.

Em 5 de Junho de 2013, a substituta da Chefe de Divisão de Justiça Tributária indeferiu (acto impugnado) aquela Reclamação - cfr. fls. 69 do procedimento de Reclamação Graciosa.

De Direito

Considerando o mº juiz "a quo" que o terreno para construção fora objecto da incidência da norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014 incidência cuja legalidade a impugnante questionava, entendeu face aos factos dados como provados que esta norma de incidência não abrangia os terrenos para construção

cuja edificação seja para habitação, pelo que a liquidação deste imposto violou essa mesma norma e, por ilegal, este acto administrativo não podia manter-se na ordem jurídica, razão pela qual o anulou.

A Fazenda Pública como se pode ver das suas alegações e conclusões de recurso sustenta que a incidência desse imposto decorre da abrangência do conceito de prédio urbano ínsita no artigo 2 n.º 1 do CIMI cujas espécies o artigo 6º do mesmo diploma legal distingue e onde os terrenos para construção aparecem qualificados como sendo também prédios urbanos para efeitos do CIMI

Refere que sendo os terrenos para construção tidos como prédios urbanos em sede IMI nada obsta que tendo presente que o conceito de prédios com afectação habitacional a que alude o disposto no verba n-28 da TGIS compreenda também os terrenos para construção pois esse conceito não implica necessariamente a existência prévia de edifícios ou construções

A sentença recorrida porque interpretou o disposto na verba 28 do TGIS de forma a excluir a afectação habitacional dos terrenos para construção enferma de erro de julgamento de direito pelo que deve ser revogada

A recorrida considera que o Tribunal "a quo" fez uma correcta interpretação do disposto na verba n. 28 do TGIS pelo que a sentença recorrida é de manter

Quid Juris ?

Trata-se de questão que foi já por várias vezes apreciada por esta Secção que considerando estar em causa a interpretação da norma de incidência objectiva constante da verba 28.1 da TGIS na redacção da Lei 33-A/2012 de 29 de Outubro ou seja na redacção anterior à lei do Orçamento de Estado para 2014 que veio a integrar de modo expresso os terrenos para construção na referida verba n.º 28 do TGIS.

Efectivamente antes da Lei do Orçamento de Estado para 2014 os terrenos para construção não eram abrangidos directamente na verba 28 da TGIS.

E porque o legislador não tem uma definição de prédio urbano com afectação habitacional nem a lei do Orçamento para o ano de 2014 tem carácter interpretativo há que decidir da bondade da sentença recorrida e das razões do recurso

Porque a questão tem sido objecto de múltiplas decisões nesta Secção do Contencioso Tributário do STA e não se vê razão alguma para decidir diferentemente chamamos à colação a doutrina do acórdão do STA de onde interviemos como adjunto e que passaremos a transcrever na parte que ao caso importa:

3 – DO DIREITO

A questão que se coloca no presente é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.l. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos "*com afectação habitacional*" a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação de Imposto do Selo relativo a 2012, no valor de €6.572,41, anulando-o e determinando a restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, no entendimento segundo o qual naquela norma de incidência estão abrangidos os terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional, como alegadamente resulta da letra da lei.

A recorrida defende a manutenção do julgado recorrido

Vejamos.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos nºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto) nos quais se decidiu que os "terrenos para construção" não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

*«*O conceito de "prédio (urbano) com afectação habitacional" não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é um função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013,

de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu "espírito", apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza "mais poupadas" no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de "prédios (urbanos) com afectação habitacional", porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros" (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, "os prédio (urbanos) habitacionais", em linguagem corrente "as casas", e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os nºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como "prédios com afectação habitacional", porquanto a afectação habitacional" surge sempre no Código do IMI referida a "edifícios" ou "construções", existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já "terrenos para construção" mas outra espécie de prédios urbanos - "habitacionais", "comerciais, industriais ou para serviços" ou "outros" – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção - qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com "afectação habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para

construção", não podem estes ser considerados como "prédios com afectação habitacional" para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

A sentença ora sob recurso ao julgar procedente a impugnação fez uma interpretação de acordo com a jurisprudência exposta

E essa interpretação é de confirmar.

DECISÃO:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Selo. Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Regime transitório do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 para o ano de 2012.

Sumário:

I — Estando em causa liquidação de Imposto de Selo prevista na verba 28 da TGIS relativa ao ano de 2012 haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectue a liquidação já no ano de 2013.

II — Decorre das alíneas a) e c) do referido artigo 6.º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Processo n.º 529/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, SA.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 25 de Fevereiro de 2013, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……., S.A., com os sinais dos autos, contra as liquidações de Imposto no Selo efectuadas em 21.03.2013, para o ano de 2012, relativas a 16 unidades independentes que compõem o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia e concelho de Albufeira sob o artigo 8891, no valor de € 3.394,40, anulando-as e determinando a restituição à impugnante do valor pago acrescido de juros indemnizatórios.

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

A) *Com o aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo, introduzido pelo artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS).*

B) *A liquidação em causa foi efectuada pela AT em 21.03.2013 e reportam-se ao ano de 2012.*

C) *Na liquidação foi aplicada a taxa de 1% ao valor patrimonial tributário (VPT) que, no global, ascendia e € 1.018.300,56, à data de 31.12.2012.*

D) *Este VPT resultou da avaliação trienal.*

E) *Entendeu a Mma Juíza do Tribunal ad quo que, referindo-se a liquidação ao ano de 2012, foi a mesma efectuada ao abrigo do artº 6º, n.º 1 alínea a) daquele diploma legal.*

F) *Esta norma determina que o facto tributário ocorre no dia 31.10.2012,*

G) *E que a base tributária corresponde ao VPT que resulta das regras previstas no Código do IMI, por referência ao ano de 2011 (alínea c) do mesmo normativo legal).*

H) *Assim, perante a redação desta norma, e incidindo este imposto sobre a propriedade de prédios urbanos cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00, concluiu a Mma Juíza que o prédio urbano em causa cai fora da norma de incidência.*

I) *Pois, à data do facto tributário, o VPT do prédio urbano era de apenas €981.494,52.*

J) *Entendemos que a douta sentença incorreu em erro na determinação da norma aplicável, o que inquinou o sentido da decisão.*

K) *Na verdade, a liquidação foi efectuada ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual:*

"Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."

L) *Este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, n.º 1 in fine do Código do IMI).*

M) *Como ficou provado, o VPT do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1.000.000,00 (ascendia a € 1.018.300,56).*

N) *Logo, a AT efectuou a liquidação colocada em crise, na estrita aplicação deste dispositivo legal, não padecendo a mesma das ilegalidades que lhe são imputadas na douta sentença.*

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se as liquidações impugnadas, assim se fazendo JUSTIÇA.

2 – Contra-alegou a recorrida, nos termos de fls. 188 a 212 dos autos, no sentido da manutenção do julgado recorrido.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 223 a 226 dos autos, no sentido de que o recurso merece provimento, devendo ser revogada a sentença recorrida e determinada a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para conhecimento do outro fundamento de ilegalidade das liquidações invocado pela impugnante na sua petição de impugnação (o facto de o prédio não se encontrar afecto a habitação mas a indústria de turismo).

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 227 a 229 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular as liquidações sindicadas, no entendimento de que a determinação do valor patrimonial tributário do prédio para efeitos de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da respectiva Tabela Geral e relativo a 2012 teria de ser determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não com o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, como alegado pela recorrente.

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) *A Impugnante é proprietária do prédio em propriedade total, sito na quinta do.....,....., da freguesia e concelho de Albufeira, identificado como bloco ...., atual lote ..., inscrito na matriz sob o artigo 8891 - cfr. docs. 1 junto com a p.i.;*

B) *Desde 2010, até à avaliação geral, ao prédio identificado em A) foram atribuídos os seguintes VPT`s parciais, correspondente ao VPT total de € 981.494,52:*

080101-U-8891-1	59.043,03€
080101-U-8891-2	59.043,03€
080101-U-8891-3	60.576,62€
080101-U-8891-4	60.576,62€
080101-U-8891-5	62.110,19€
080101-U-8891-6	62.110,19€
080101-U-8891-7	63.643,79€
080101-U-8891-8	63.643,79€
080101-U-8891-9	59.043,03€

080101-U-8891-10	59.043,03€
080101-U-8891-11	60.576,62€
080101-U-8891-12	60.576,62€
080101-U-8891-13	62.110,19€
080101-U-8891-14	62.110,19€
080101-U-8891-15	63.643,79€
080101-U-8891-16	63.643,79€
	981.494,52€

- cfr. doc. 3 junto com a p.i., que aqui se dá por reproduzido.

C) *Em 31.12.2012, após actualização trienal, foram atribuídas às zonas suscetíveis de utilização independente do prédio identificado em A) os seguintes VPT`s, no valor total de €1.018.300,56:*

080101-U-8891-1	61.257,14€
080101-U-8891-2	61.257,14€
080101-U-8891-3	62.848,24€
080101-U-8891-4	62.848,24€
080101-U-8891-5	64.439,32€
080101-U-8891-6	64.439,32€
080101-U-8891-7	66.030,43€
080101-U-8891-8	66.030,43€
080101-U-8891-9	61.257,14€
080101-U-8891-10	61.257,14€
080101-U-8891-11	62.848,24€
080101-U-8891-12	62.848,24€
080101-U-8891-13	64.439,32€
080101-U-8891-14	64.439,32€
080101-U-8891-15	66.030,43€
080101-U-8891-16	66.030,43€
	1.018.300,56€

- cfr. doc. 1 junto com a p.i., que aqui se dá por reproduzido.

D) *Em 20.03.2013, através da avaliação geral, foram atribuídos às zonas suscetíveis de utilização independente do prédio identificado em A) os seguintes VPT`s, no valor total de €1.022.800,00:*

080101-U-8891-1	63.050,00€
080101-U-8891-2	64.800,00€
080101-U-8891-3	63.050,00€
080101-U-8891-4	64.800,00€
080101-U-8891-5	63.050,00€
080101-U-8891-6	64.800,00€
080101-U-8891-7	63.050,00€
080101-U-8891-8	64.800,00€
080101-U-8891-9	63.050,00€
080101-U-8891-10	64.800,00€
080101-U-8891-11	63.050,00€
080101-U-8891-12	64.800,00€
080101-U-8891-13	63.050,00€
080101-U-8891-14	64.800,00€
080101-U-8891-15	63.050,00€
080101-U-8891-16	64.800,00€
	1.022.800,00€

- cfr. docs. 4 a 19 juntos com a p.i., que aqui se dão por reproduzido.

E) *As avaliações identificadas na alínea que antecede foram notificadas à impugnante por via eletrónica – por acordo.*

F) *Atos Impugnados: Com referência ao ano de 2012 foram efetuadas, em 21.03.2013, as seguintes liquidações de Imposto de Selo relativas às zonas suscetíveis de utilização independente do prédio*

identificado em A), tendo por base os VPT`s apurados em 31.12.2012, e mediante aplicação da taxa de 1%, no valor total de €3.394,40, com data limite de pagamento em abril de 2013:

Ident. do Prédio	Liquidação n.º	Valor
U-008891-1	2013 00287233	€ 204,19
U-008891-2	2013 00287257	€204,19
U-008891-3	2013 00287260	€209,50
U-008891-4	2013 00287263	€209,50
U-008891-5	2013 00287266	€214,81
U-008891-6	2013 00287260	€214,81
U-008891-7	2013 00287272	€220,10
U-008891-8	2013 00287275	€220,10
U-008891-9	2013 00287278	€204,19
U-008891-10	2013 00287236	€204,19
U-008891-11	2013 00287239	€209,50
U-008891-12	2013 00287242	€209,50
U-008891-13	2013 00287245	€214,81
U-008891-14	2013 00287245	€214,81
U-008891-15	2013 00287251	€220,10
U-008891-16	2013 00287254	€220,10

- cfr. doc. 2 junto com a p.i., a fls. 34 a 49 dos autos, que aqui se dão por reproduzidas.

G) *Em 30.04.2013 a Impugnante procedeu ao pagamento das liquidações que antecedem - cfr. doc. 2 junto com a p.i., a fls. 34 a 49 dos autos*

H) *Em 30.07.2013 a Impugnante apresentou a presente impugnação judicial, junto do Serviço de Finanças de Albufeira - cfr. fls. 2 dos autos.*

6 – Apreciando.

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida.

A sentença recorrida, a fls. 132 a 141 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da respectiva Tabela Geral, relativas a 2012, anulando-as e determinando a restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

Para assim decidir, considerou que, *estando em causa imposto liquidado para o ano de 2012, e tendo a norma ao abrigo da qual é efectuada a tributação entrado em vigor no dia 30.10.2012, importa atender ao que a própria lei dispõe (em termos transitórios) sobre a sua aplicação, sendo expressa quando diz, na alínea a) do n.º 1 do art. 6.º que, em 2012 o facto tributário se verifica no dia 31/10/2012 e a base tributária corresponde ao valor patrimonial tributário que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011.* Mais ponderou que, *para efeitos de tributação em relação ao ano de 2012, não podem ser relevados factos ocorridos em data posterior à da verificação do facto tributário, sendo certo que a actualização ocorrida em Dezembro desse ano ocorre a jusante do mesmo.* Conclui, então, que *incidindo o imposto em apreço sobre a "propriedade, (...) de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000", constata-se que o prédio da Impugnante não se subsume na norma de incidência ora transcrita, uma vez que o seu VPT, à data do facto tributário, era inferior a € 1.000.000* (cfr. sentença recorrida, a fls. 138/139 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando, em síntese, que *a liquidação em causa foi efectuada em 21.03.2013, ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual: "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."* Mais alega que *este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, n.º 1 in fine do Código do IMI),* para concluir *que o valor patrimonial tributário do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1.000.000,00 (ascendia a € 1.018.300,56), pelo que a liquidação não padece da ilegalidade que lhe é imputada.*

Vejamos.

A questão a dirimir no presente recurso é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular as liquidações sindicadas no entendimento de que a determinação do valor patrimonial tributário do prédio para efeitos de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da respectiva Tabela Geral e relativo a 2012 teria de ser determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não com o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, como alegado pela recorrente.

Questão idêntica a esta foi decidida por este STA, em Acórdãos do passado dia 8 de Outubro (recursos n.º 805/14 e 806/14), que subscrevemos como adjunta e nos quais nos revemos.

Aí se concluiu não enfermar de erro de julgamento a sentença recorrida ao anular as liquidações sindicadas, relativas ao ano de 2012, que tomaram como VPT de referência o vigente a 31 de Dezembro de 2012 (superior a 1 milhão de euros), ao invés daquele que resultaria da aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (inferior a 1 milhão de euros), ainda que as liquidações tivessem sido efectuadas em 2013.

No caso dos autos, também o VPT à data do facto tributário era inferior a 1 milhão de euros (cfr. a alínea B) do probatório fixado), só superando esse valor em virtude da actualização trienal verificada em 31.12.2012 (e a que se refere a alínea C) do probatório fixado), sendo, contudo, tal valor irrelevante para o caso dos autos mercê do regime transitório para o ano de 2012 constante do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012.

E isto porque, como se consignou no Acórdão proferido no recurso n.º 805/14, que passamos a transcrever:

(…) *como resulta do probatório e não merece contestação, está em causa a liquidação de Imposto de Selo relativa ao ano de 2012.*

De harmonia com o disposto no artº 4º da lei n.º 55-A/ 2012 de 29 de Outubro foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com a seguinte redacção: '28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1.000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 Por prédio com afectação habitacional - 1%"

Mas o artº 6.º da mesma Lei n.º 55- A/2012, estabelece disposições transitórias relativas à liquidação do imposto nos anos de 2012 e 2013, nos seguintes termos

1 - Em 2012 devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012:

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012:

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI:

015 % (....)

2 — Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano.»

É no confronto com o quadro normativo estabelecido por este regime transitório, que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que se constata é que no caso subjudice a liquidação sindicada se reporta, sem qualquer dúvida, ao ano de 2012 pelo que haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, como sustenta a recorrente.

Na verdade, pese embora a Fazenda Pública alegue que o acto de liquidação do tributo foi efectuado em 21.03.2013, é indiscutível que aquele se reporta ao ano de 2012.

Mais decorre das alínea a) e d) do referido artº 6º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que a liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira havia de ter sido ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012.

Por outro lado resulta ainda do mesmo regime transitório (artº 6º, al.c)) que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Sucede que a Fazenda Pública, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, confunde ano de referência do imposto (no caso concreto 2012) com ano em que foi praticado o acto de liquidação do imposto (no caso concreto 2013), extraindo a conclusão abusiva de que o imposto deveria incidir sobre o valor patrimonial tributário mais elevado vigente em 31 Dezembro 2012, em consequência do incumprimento pela administração tributária do prazo para liquidação do imposto (20 Novembro 2012).

Neste contexto o valor patrimonial tributário à data do facto tributário era de € 981 494,52, valor vigente desde 2010 até 18.12.2012 (cf. probatório, pontos B e C) e não € 1 054 800,00 valor vigente em 31 Dezembro 2012, pelo que, só por esse facto, a propriedade do imóvel em causa nunca estaria abrangida pela norma de incidência da verba 28 da TGIS. (fim de citação).

É este julgamento que aqui se reitera, convictos que estamos da bondade da solução encontrada para a questão colocada, razão pela qual haverá que negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, que bem julgou.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Fonseca Carvalho.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxa de promoção do vinho. Auxílio estatal. Violação do dever de notificação do auxílio à Comissão Europeia. Direito comunitário. Princípio da Proporcionalidade. Princípios da confiança e da segurança jurídica.

Sumário:

I — Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (atual artigo 107.º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.108º, n.º 3, do TFUE.

II — A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.

III — Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

IV — Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, "um grau suficiente de probabilidade" de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

V — A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.

Processo n.º 533/14-30.
Recorrente: A……., L.da
Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.- A……, LDA, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 6-03-2014, que julgou parcialmente improcedente a

impugnação por si deduzida contra os actos de liquidação da taxa de promoção devida ao Instituto da Vinha e do Vinho, no montante global de € 956.907,48 € e relativa ao meses de Junho de 2004 a Janeiro de 2005.

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

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial do acto tributário relativo à taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho com referência aos meses de Junho de 2004 a Janeiro de 2005.

B. A falta de notificação da medida de auxílio denominada "taxa de promoção" à Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), e inerente violação da proibição de execução da medida, prevista no mesmo artigo, consubstancia uma ilegalidade ou vício manifesto da taxa aqui posta em causa.

C. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - cf. ponto G e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de Iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A…….. -, pelo que o Tribunal a quo não podia ter decidido no sentido em que, quanto a essa questão, decidiu na sentença ora posta em crise.

D. É inegável que estamos perante um auxílio de Estado, porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas, são financiadas com receitas da taxa de promoção, sendo consequentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de Estado: (i) a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos); (ii) para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade, in casu, o sector do vinho e dos produtos vinícolas); (iii) financiada através de recursos estatais (as receitas utilizadas provêm da cobrança da taxa de promoção que, como é claro, é um recurso estatal).

E. A própria Comissão reconhece, nas decisões proferidas sobre este assunto, que estamos perante um auxílio de Estado (cf. parágrafos 57, 102 ou 131 da decisão junta pela A…… com a petição inicial e parágrafos 84, 113 ou 131 da Decisão de 20.07.2010, junta aos autos com a contestação do IVV como documento n.º 3).

F. A taxa de promoção, sendo una, consubstancia — conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) —, a fonte de financiamento desses auxílios de Estado.

G. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida — cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

H. A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108º do TFUE) — cf. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

I. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

J. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta pela A……., que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

K. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão.

L. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar, a final, o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90).

M. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa,

dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖL-LEITUNG IN ÖSTERRREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

N. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos e veio a ser, com erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

O. Não se diga em sentido contrário que a medida de auxílio em questão terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis e, como tal, estaria dispensada de notificação prévia, ao abrigo do disposto no n.º 4 do actual artº 108º do TFUE.

P. Na decisão final proferida no âmbito do procedimento de investigação que vimos referindo, a Comissão não veio a enquadrar a medida nos chamados "auxílios de minimis" — cf. decisão de 20.07.2010.

Q. A medida de apoio estatal a que se referem os presentes autos não pode ter enquadramento no disposto no actual artigo 108º, n.º 4, do TFUE:

A obrigatoriedade de notificação à Comissão do auxílio em causa deve ser analisada em função dos elementos de facto e de direito existentes à data em que esse auxílio foi adoptado, sob pena de se violarem os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos, princípios estruturantes do Estado de Direito democrático (cf. artigo 2.º da Constituição da República) — cf. Acórdão de 10 de Setembro de 2009 do Tribunal Geral da União Europeia, Processo T-75/2003

Aquando da sua introdução no ordenamento interno, o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio de minimis, nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir;

O elementar princípio da segurança jurídica que vigora e subjaz tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário, impede igualmente que não se saiba, à partida, se o auxílio é ou não compatível com Direito Comunitário, conclusão a que se chegará, antes da respectiva entrada em vigor, pela Decisão a proferir pela Comissão (em virtude da notificação a que alude o artigo 108º do TFUE e que, por isso, deverá ser prévia) ou pela configuração antecedente da medida como um auxílio de minimis, o que não sucedeu no caso dos autos;

A consideração de que o auxílio em questão respeitou os limiares de minimis só relevará para efeitos de considerar semelhante auxílio compatível com o mercado comum, já não relevando para efeitos de sanar, a posteriori, a irregularidade cometida com a falta de notificação de um auxílio estatal — cf. jurisprudência do TJUE.

Face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, o regime previsto para os auxílios de minimis, não pode ser aplicado à taxa de promoção, porquanto o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, dada a relação de afectação legal entre ambos.

R. A invocada aplicação do regime de auxílios de minimis ao caso dos presentes autos consubstancia uma violação de normas comunitárias, em concreto do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

S. A anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento não se afigura desproporcionada (mesmo em face de o facto de a parte que suscitou dúvidas representar uma pequena parte da taxa, em conjunto com o facto de a receita dessa taxa corresponder a 62% do financiamento do IVV, em contraponto com a salvaguarda do Direito Comunitário, que foi violado in casu).

T. A anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma.

U. Mesmo após ter sido interpelado pela Comissão no ano de 2005 (cf. decisão aludida no ponto 4) dos factos provados) e mesmo após ter sido relembrado pela Comissão do efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo, à data, 88.º do Tratado do CE em relação à medida em causa (cf. considerando 147 da mesma decisão), o Estado Português continuou a aplicar a referida medida, incumprindo, frontalmente, a legislação comunitária.

V. Igualmente, os princípios da confiança e segurança jurídica não dão cobertura à violação do Direito Comunitário que se verifica no caso dos autos: o Estado Português não pode ser objecto de tutela dos mencionados princípios em relação aos actos decorrentes da violação do Direito Comunitário

em causa nos autos, pois nenhuma legítima expectativa ou legítimo direito se criou na sua esfera, como decorrência da violação dessa obrigação em vigor à data que praticou os factos.

W. A previsão, no Tratado de Funcionamento da União Europeia, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, um direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, direito e expectativa — esses sim — dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, corolários de um Estado de Direito, princípios que, assim, igualmente se mostram violados pela sentença proferida pelo Tribunal a quo.

X. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, Colect., p. 1-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

Y. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, FL0 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. 1-165, n.º 20)» — cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

Z «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.» — cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

AA. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia de efeito útil (v. acórdão Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négoceants et transformateurs de saumon, já referido, n.º 16).» - cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

BB. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30).» — cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

CC. O Tribunal a quo incorreu, pois, em erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise. Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Requer-se, em acréscimo, nos termos do disposto no art. 267.º do TFUE, que a presente instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as questões prejudiciais que se enunciarão abaixo.

Note-se que o alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos e, bem assim, a possibilidade de aplicação do regime dos auxílios de minimis à mesma medida, consubstanciam questões de interpretacão de Direito Comunitário Primário (em concreto, do actual artigo 108.º, n.os 3 e 4, do TFUE.

Por outro lado, a interpretação do alcance da obrigação de notificação prévia prevista no mencionado artigo 108.º, n.º 3, e o âmbito da possibilidade de aplicação do regime de auxílios de minimis, a posteriori, à medida em causa, são inegavelmente pertinentes e relevantes para a decisão da causa, porquanto semelhante decisão assenta, precisamente, na apreciação da violação ou não dessa

obrigação de notificação e, porventura, na possibilidade de aplicar o regime de auxílios de minimis à mesma medida.

Acresce que, nos termos do disposto no parágrafo 3 do artigo 267.º do TFUE, o reenvio de uma questão de interpretação de direito comunitário necessária para a decisão da causa mostra-se obrigatória para a última instância de recurso ordinário — como o será este Supremo Tribunal Administrativo. Sendo que entendimento contrário ao referido reenvio prejudicial obrigatório a efectuar por este Supremo Tribunal Administrativo mostrar-se-á forçosamente inconstitucional, por contrariar frontalmente o princípio do juiz legal/natural consagrado nos artigos 216.º, n.º 1 e 217.º, n.º 3, da Constituição e o disposto nos n.os 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição,

Porquanto, o juiz comunitário vem a ser o intérprete último do artigo 108.º do TFUE, pois só ele pode garantir a aplicação uniforme do direito da União Europeia, que é acolhido directamente no nosso ordenamento por força do disposto nos n.os 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição.

Desta forma, deverá a presente instância ser suspensa e ser ordenado o reenvio do processo ao TJUE para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

Em caso negativo — e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

Uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, pode ver-lhe aplicado o regime previsto para os auxílios de minimis, face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006?

Em caso afirmativo, ainda assim, a ilegalidade decorrente da não notificação prévia da mesma medida parafiscal poderá ser sanada a posteriori pela eventual conclusão, retirada somente volvidos vários anos da respectiva implementação, de que, por acaso, o auxílio em causa terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis, ou poderá ser sanada pelo facto de se mostrar, eventualmente, previsível, na data da respectiva implementação, que o mesmo viria a respeitar esse limiar?

2.- Foram apresentadas contra-alegações pelo Instituto do Vinho e da Vinha, pugnando pela manutenção da sentença recorrida e juntando dez documentos.

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, louvando-se na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que cita (fls. 832 a 834).

4. Entretanto, a recorrente apresentou o requerimento de fls. 825 a 829, invocando o disposto no n.º 3 do art. 3º, no art. 153º e no n.º 2 do art. 415º, todos do CPC, requerendo, em síntese, a não admissão e o consequente desentranhamento dos documentos juntos com as contra-alegações do recorrido, por entender que, estando a possibilidade de junção de documentos limitada às situações previstas no art. 651º do CPC, relativamente àqueles não se encontra verificada qualquer das referidas circunstâncias que legitimem a junção tardia, até porque são datados de momento anterior ao encerramento da discussão em lª instância e à prolação de sentença nos autos.

Ou, caso assim não se entenda, considera que tais documentos são irrelevantes ou impertinentes para a questão que se coloca nos autos, sendo que, de todo o modo, impugna, desde já e expressamente, a interpretação e as consequências que o IVV pretende retirar dos documentos agora juntos com as suas contra-alegações e a prova que o mesmo IVV pretende fazer com estes documentos - ou seja, a prova de que o auxílio em questão não carecia de notificação prévia por respeitar o limiar de minimis.

Notificado de tal requerimento o recorrido IVV nada disse.

Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

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

A) Através do ofício n.º 02.1.185/05 de 2005-03-10 o IVV notificou a A…..... da "intenção de proceder à cobrança de € 956 907,48, conforme mapa anexo. O montante em causa foi apurado através dos modelos 98 entregues nos nossos serviços da Mealhada, onde foi detectada a falta de pagamento da Taxa de Promoção relativa à venda de vinho, no período compreendido entre Junho de 2004 e Janeiro de 2005.

".....este processo está disponível para consulta na Direcção de Serviços de Administração... ", cfr. documento 3 junto pela impugnante e que consta de fls. 106 e 107, aqui dado por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) Respondeu a Impugnante defendendo a falta de fundamentação do projeto de decisão e dizendo que o vinho foi vendido para armazenistas nacionais e comunitários, uma boa parte com destino à produção de vinagre, não tendo procedido a qualquer venda direta ao público; por outro lado a taxa em causa sofre de ilegalidade em relação às normas comunitárias (vide documento 2 junto pela Impugnante e que consta de fls. 99 a 105;)

C) Em 16-09-2005 o Presidente do IVV decidiu manter a decisão de pagamento manifestada em A) tendo para além do mais dito o seguinte:

"... não procedem as alegações... quando refere que a notificação remetida pelo IVV padece de fundamentação, porquanto é o próprio que envia ao IVV o referido Modelo 98, acompanhada da relação dos documentos de acompanhamento que emite mensalmente. Está em contradição, quando refere... que todo o vinho vendido no período a que se refere a liquidação pelo IVV, teve como destino armazenistas nacionais e comunitários. 4 — Ora tal contradição decorre do facto da firma A……., S.A. sabendo que os Mod. 98 são para efeitos de liquidação e cobrança da Taxa de Promoção, tenha incluído nas relações anexas a esses Mod. 98 que apresenta, os documentos de acompanhamento que se referem a trânsitos entre armazenistas e que por isso estão isentos de Taxa de Promoção.", cfr. doc. de fls. 95 a 98;

D) No dia 23 de Novembro de 2005, via fax, a Impugnante remeteu a este Tribunal a Pi que deu origem aos presentes autos, vide fls. 2 e segs.;

E) o montante liquidado, o referido em A), foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redação que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja no é objeto de dissenso;

F) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da taxa de promoção com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, tendo adotada apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, cfr. doc, junto pela Impugnante a fls. 247 e segs.

G) Do documento vindo de aludir, documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

"Auxilio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa de promoção do Vinho" extrata-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

"I PROCESSO

Na sequência de uma queixa sobre a taxa "de promoção do vinho", cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado "IVV",), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também

- aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e
- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo

produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos com unitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxilio estatal,

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

idem anterior;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-20 10, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia, decisão:

- limitada até 31 de Dezembro de 2006 "data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data."

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º. n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto -Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º. n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

".cfr. documentos de fls. 545 a 560 e 569 e segs.,

I) O recurso de anulação apresentado por Portugal veio a determinar a alteração da decisão proferida em 20-07-2010, por nova decisão em 04-04-2012 com o seguinte teor:

"... Os sétimo e nono travessões do artigo 3º, n.º 2, da Decisão C (2010)4891, de 20 de julho de 2010, são alterados do seguinte modo:

- sétimo travessão:

"No caso das pessoas que ainda não tenham efetuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais. Renunciam igualmente a eventuais juros de mora respeitantes a essa parte;"

-nono travessão

"se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com objetivos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha sido afeta

ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado-Membro", vide doc. de fls. 562 a 565;

J) De todo o vinho vendido no período em causa, junho de 2004 a Janeiro de 2005 a Impugnante apenas documentou vendas de vinho para vinagre, com a consequente redução da taxa *exigida pelo IVV nos valores a seguir referidos*:

6. Importa apreciar, antes de mais, a questão atinente ao pedido de desentranhamento dos documentos juntos com as contra-alegações da recorrida.

Vejamos.

Os documentos em causa substanciam-se em cópias de:

— Decisão da Comissão, de 20/7/2010, procedimento C-43/04 (doc. n.º 1, a fls. 741/756).

— Petição Inicial apresentada pelo Estado Português relativa ao recurso interposto no Tribunal Geral da EU com vista à anulação da decisão da Comissão (doc. n.º 2, a fls. 757/793).

— Carta remetida pela Representação do Estado Português à Secretaria do Tribunal Geral da EU, pedindo o adiamento de audiência marcada para 19/3/2012, no Proc. n.º 475/10 (República Portuguesa vs. Comissão) por alegadamente estar iminente acordo das partes quanto à solução do respectivo litígio, bem como cópia da resposta da Comissão informando aceitar tal pedido de adiamento (doc. n.º 3, a fls. 794/797).

— Decisão da Comissão, de 4/4/2012, relativa à alteração da Decisão da Comissão C(2010)4891, de 20/6/2010 (doc. n.º 4, a fls. 798/802).

— Requerimento remetido ao TJUE no sentido de que, tendo a Comissão proferido a dita decisão de 4/4/2012, a República Portuguesa desiste da instância nesse processo (doc. n.º 5, a fls. 803).

— "Despacho" do Presidente da 5ª Secção do Tribunal Geral, de 10/5/2012, ordenado o cancelamento do Processo T-475/10 no registo do Tribunal Geral (doc. n.º 6, a fls. 804/805).

— Informação remetida à Comissão dando conta das medidas que foram tomadas na sequência do acordo das partes e subsequente desistência da instância, por parte da República Portuguesa, anteriormente referidos (doc. n.º 7, a fls. 806/809).

— Ofício enviado pela Comissão à Representação do Estado Português, informando que tomou boa nota da mencionada informação (doc. n.º 8, a fls. 810).

— Informação remetida à Comissão, pelo Ministério da Agricultura, dando conta das diligências feitas e da intenção de registar os apoios no Registo Central de Auxílios (doc. n.º 9, a fls. 811/814).

— Ofício enviado pela Comissão à Representação do Estado Português, informando que tomou boa nota desta última informação (doc. n.º 10, a fls. 815).

De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 651º, do novo CPC, as partes apenas podem juntar documentos às alegações nas situações excepcionais referidas no art. 425º (em que se estabelece que depois do encerramento da discussão só são admitidos, no caso de recurso, os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento) ou no caso de a junção se haver tornado necessária em virtude do julgamento proferido na 1ª instância.

Ora, no caso presente parte dos questionados documentos são documentos de acesso público e os restantes não são de considerar (pelo que, não obstante tenham datas anteriores à da prolação da sentença recorrida, não se vê que deva ser ordenado o seu desentranhamento, até porque não se trata de documentos impertinentes ou manifestamente inúteis, como adiante melhor se verá). Daí que, em face deste entendimento, se indefira o requerido.

7. Do objecto do recurso

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

a) Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

c) Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

7.1 Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, e acima referidas nas alíneas a) e b) do ponto 7, são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/13, in www.dgsi.pt, a que se seguiram múltiplos acórdãos referidos pelo recorrido no parágrafo E das conclusões das suas contra-alegações.

Concordamos com a doutrina expendida naquele aresto de 23.04.2013, e nos que lhe seguiram, inteiramente transponível para o caso subjudice, sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes às produzidas neste Acórdão de 23.04.2013, variando apenas o montante e o período da taxa - no caso em apreço estão em causa as taxas de promoção referentes ao mês de Outubro de 2008, no montante de 42.540,81 € - pelo que remetemos, com a devida vénia, para a argumentação jurídica aí aduzida, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se naquele Acórdão 29/13:

*«**4.** Caracterização da taxa de promoção do vinho*

Segundo o n.º 1 do artigo 17.º da Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o Instituto do Vinho e da Vinha (IVV, IP.,) tinha por missão, "coordenar e controlar a organização institucional do sector vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política comunitária e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas".

Como se pode ler na Decisão da Comissão, de 20/7/2010 C (2010) 4891 final, nas suas funções de coordenação geral do sector vitivinícola, o IVV realiza dois tipos de actividades:

- actividades que visam, principalmente os vinhos e produtos vínicos produzidos em Portugal, designadamente, as relativas à auditoria dos sistemas de controlo e certificação dos vinhos;

- actividades destinadas, indistintamente, aos vinhos e produtos originários de Portugal e aos originários dos outros Estados-Membros e/ou países terceiros e comercializados em Portugal;

- o IVV, I.P., presta igualmente determinados serviços a terceiros, nomeadamente: (i) organização e promoção das actividades de formação para os agentes económicos, organizações profissionais e interprofissionais do sector vitícola e funcionários do IVV; (ii) disponibilização aos agentes económicos do sector da capacidade de armazenagem das infra-estruturas do IVV; e (iii) prestação de serviços do Laboratório do IVV e formação do seu próprio pessoal e de outros operadores do sector vitivinícola (financiada em grande parte por programas de apoio comunitário) ([1]).

Da referida Decisão resulta de igual modo que o apoio à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos foi atribuído desde 1997, por concurso, à Viniportugal, associação de natureza interprofissional representativa do sector, que foi, desta forma, a beneficiária da totalidade do produto da taxa parafiscal destinada a esse fim.

A prestação dos mais diversos serviços ao sector vitivinícola e respectivos operadores levou o legislador a fixar que o financiamento do IVV, IP., seria garantido, em larga medida, através da receita proveniente do produto das taxas cobradas sobre os vinhos e os produtos vínicos (cfr., a título de exemplo, o art. 31º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril), que aprovou os respectivos Estatutos.

Através do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho ([2])*, o legislador reformulou o sistema de taxas existente e procedeu à criação de uma única taxa incidente sobre os produtos vínicos, a cobrar pelo IVV, IP., que constituía a principal fonte de financiamento das acções de coordenação geral do sector* ([3]).

De acordo com o estatuído no art. 1º, n.º 1, daquele diploma, "Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), relativamente à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais". Mas como este decreto-lei não chegasse a ser regulamentado, o legislador, através do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, veio introduzir melhorias no regime da referida taxa de forma a adequar a matéria aos objectivos da política vitivinícola nacional e comunitária (cfr. o respectivo preâmbulo).

Quanto ao âmbito da taxa de promoção do vinho, o art. 1º do diploma reproduziu o anterior preceito e, quanto aos sujeitos, resulta do art. 3º que a taxa de promoção é devida quer pelos agentes económicos quer pelos produtores, no caso previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 119/97. Por sua vez, mantém-se, igualmente, no art. 11º, n.º 1, que a fixação do valor da taxa seria objecto de portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

No seguimento do mencionado decreto-lei, foram publicadas diversas portarias, sendo de salientar a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que serviu, no caso em apreço, à fixação do valor da taxa a pagar pela recorrente.

Com interesse para a decisão, importa ainda considerar que, segundo a Decisão da Comissão de 2010, o produto da taxa de promoção, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, I.P., destina-se, em primeiro lugar, ao financiamento dos serviços de coordenação geral do sector do vinho prestados por si e, em segundo lugar, às actividades de promoção do vinho e dos produtos vínicos.

No que respeita à actividade de promoção do vinho, verifica-se que uma parte da taxa é destinada a campanhas de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos, sem referência à sua origem, em Portugal e, outra parte, a campanhas de promoção do vinho e dos produtos vínicos portugueses no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros. No período sobre que incidiu a decisão da Comissão de 2010, os custos das acções de formação organizadas pelo IVV, I.P., com excepção de uma formação de interesse geral «Sistemas de informação e Gestão Vitivinícola 2000», cujo custo total foi de 367, 12 EUR, foram integralmente suportadas pelos programas do Fundo Social Europeu, pelo que nem os agentes económicos nem o IVV tiveram de contribuir para o seu financiamento.

É esta taxa que, segundo a recorrente, enferma de ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação prévia à Comissão e respectiva execução antes da decisão final daquela entidade, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) - pontos D e L das Conclusões.

***5.** Da relevância das decisões da Comissão emitidas sobre a taxa de promoção Segundo o estatuído no art.108º do TFUE (ex artº 88º TCE) é da competência exclusiva da Comissão Europeia o exame permanente dos regimes de auxílios de Estado, em cooperação com os Estados-Membros, "com vista a impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado, como se conclui do Acórdão Lorenz"([4]). Para tanto, é estabelecido um sistema de controlo prévio dos auxílios novos, previsto no n.º 3 do mesmo preceito e no art. 2º do Regulamento do processo ([5]), segundo o qual a Comissão deve ser informada, em devido tempo, dos projectos de auxílio, antes da sua execução.*

"A fase preliminar do processo de controlo dos auxílios novos inicia-se, assim, com a notificação do projecto de auxílio, devendo os Estados (...) utilizar, para o efeito, formulários recomendados pela Comissão. A obrigação de notificar previamente os projectos de auxílio é uma obrigação incondicional dos Estados relativos a auxílios novos, incluindo a modificação dos existentes ..."([6]).

Os auxílios não notificados ou postos em execução antes de uma decisão da Comissão são objecto de um específico processo de controlo que se inicia com a recepção e análise de informações que a Comissão tenha recolhido oficiosamente ou através de denúncia de terceiros.

No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de Janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de Dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar da compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afectação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos.

Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE (actual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respectivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

"Artigo 1º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo

Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...)".

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respectivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional ([7]), isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de Dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de Dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/2012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo "jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa", devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em Setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

"-estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão ([8]), de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, consequentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)"(Carta de 9/10/2012).

***6.** O controlo dos auxílios não notificados*

O art. 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final (obrigação de não actuar ou de «standstill») ([9]).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito directo na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada ([10]).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão Saumon, de 21 de Novembro, de 1991, proc C-354/90, "que os actos praticados durante o período da proibição contida no art. 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afecta a validade dos actos de execução de medidas de auxílio, e que a adopção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos inválidos»" ([11]). E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 ([12]), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o satus quo ante.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excepcional importância ([13]).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de standstill, consagrada no artº 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão([14]). *Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.*

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adoptado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos actos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efectivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excepcionais.».([15])

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objecto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respectivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da auto-liquidação em causa (relativa a Setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumpre, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional ([16]), *sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar* ([17]), *no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.*

***7.** Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção*

***7.1.1.** Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas acções de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respectivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do sector vitivinícola e afecta, no essencial, ao financiamento da actividade do IVV.IP.*

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da auto-liquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de Setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio ([18]), *e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.*

E se durante o procedimento de formação de um acto legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o acto legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento ([19]).

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

***7.1.2**. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de Março de 1977, "(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida", jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de Novembro de 1991* ([20]).

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado ([21]).

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que "(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)", as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que "um auxílio de Estado será "toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja selectiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afecte o comércio entre os EM"([22]).

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais ([23]), *onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não percepção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).*

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do sector desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), "Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida". E isto só acontece quando existir uma relação de afectação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a acções de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos» (art.11º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «auxílio estatal» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do sector e cujo objectivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido directa ou indirectamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado ([24]).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das actividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de minimis estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de minimis, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio de minimis e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, "um grau suficiente de probabilidade" ([25]) *de tal medida envolver auxílios estatais* ([26]), *em termos*

de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art. 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

***7.1.2.** Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da auto-liquidação em causa.»* (fim de citação)

7.2 É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, mesmo tendo em conta que ao acto de liquidação em causa se refere a Setembro, Outubro e Novembro de 2011.

No caso em apreço, tendo em conta as circunstâncias supra referidas, e, em especial, o facto de a Comissão ter conhecimento perfeito de toda a situação em torno da taxa de promoção do vinho desde 2004 e ter acabado por concluir não haver qualquer violação do Direito comunitário em relação a todas as componentes da mesma, podemos com segurança concluir que não haveria qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo material do acto de liquidação em causa, mesmo considerando ser referente aquele período de 2011.

Com efeito a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

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

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

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

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

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

Em face de tudo o exposto, não havendo dúvidas quanto à não verificação da obrigação de comunicação prévia, fica consequentemente prejudicado o pedido de reenvio, por inutilidade

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se o julgado recorrido.

8. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Isabel Marques da Silva.*

([1]) Podemos dizer que estas são as suas atribuições essenciais desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decretos-Leis nsº. 102/93, de 2 de Abril; n.º 99/97, de 26 de Abril; n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro e, finalmente, o n.º 66/2012, de 16 de Março, sendo para o efeito dotado de autonomia administrativa.

([2]) Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.
([3]) Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.
([4]) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição das Ajudas de Estado concedidas em Violação do Direito Comunitário, Coimbra, 1994, pp. 58 ss.
([5]) Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE.
([6]) Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2003, p. 271.
([7]) Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição…cit., p. 64)
([8]) O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.
([9]) Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999.
([10]) Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, "O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE ?", Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição …, cit., p. 56.
([11]) Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição …, cit., pp. 72 ss.
([12]) Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, ob. cit., pp. 286 ss.
([13]) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição …cit., pp. 72 ss.
([14]) Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1990, Processo C-354/90.
([15]) Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'Etat», EC State Aid Law/Le Droit des Aids d'Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolallla Gadea. A Sutton, kluwer Law International, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.
([16]) Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A.GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respectivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, A revogação de actos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?, Revista do Ministério Público, Ano 33, Outubro/Dezembro, de 2012, pp. 33 ss.
([17]) Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281 e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos pasmados no art. 73º do CPTA.
([18]) Segundo o n.º 1 deste diploma, "Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais".
Por sua vez, no art. 11º, nº1, dispõe-se que "São objecto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos ….".
([19]) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição …cit., pp. 76 ss.
([20]) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição …cit., p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de Setembro de 1990, proc C-5/89.
([21]) Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, ob. cit., p. 260.
([22]) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, "Anotação ao artigo 107º do TFUE", Tratado de Lisboa, Almedina Coimbra, 2012, p. 520.
([23]) Cfr., entre outros, o Acórdão Pearle, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, ob. cit., p. 714.
([24]) Cfr. Acórdão de 20 de Novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de Julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv).
([25]) Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, ob. cit., p. 271.
([26]) Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de Setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A restituição…cit.,p. 38.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Remanescente. Taxa de Justiça. Reforma da conta. Sentença. Condenação em custas.

Sumário:

I — A decisão jurisdicional a conhecer da dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça a que alude o artigo 6º, n.º 7 do RCP, deve ter lugar na decisão que julgue a acção, incidente ou recurso, e no momento em que o juiz se pronuncie quanto à condenação em custas, nos termos do disposto no artigo 527º, n.º 1 do CPC;

II — Apenas pode ocorrer posteriormente, nos casos em que seja requerida a reforma quanto a custas ou nos casos em que tenha havido recurso da decisão que condene nas custas, cfr. artigo 616º do CPC, mas sempre antes da elaboração da conta;

III — Porque o acto de elaboração da conta se configura como um acto eminentemente material, sem conteúdo decisório, cujos limites são impostos pela lei e pela decisão do juiz, carece de uma decisão jurisdicional prévia que o conforma.

Processo n.º 547/14-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública e outro.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública e o Ministério Público recorrem do despacho datado de 19/07/2013, proferido no TAF de Sintra, que indeferiu a reforma da conta anteriormente requerida pelos aqui recorrentes.

A primeira, concluiu as suas alegações nos seguintes termos:

I) Conforme previsto no art. 31º n.º 6 do RCP, a decisão do incidente de reclamação cabe recurso em um grau se, como acontece no caso dos autos, o montante exceder o valor de 50 UC.

II) No caso dos autos, entende a Fazenda Pública que, efectivamente poderia e deveria constar da sentença, e demais decisões proferidas nos autos, expressamente a dispensa de pagamento do remanescente respeitante à taxa de justiça que corresponde ao valor superior ao limite estabelecido no art. 6º n.º 7 do RCP

III) As partes não tiveram no âmbito do processo um comportamento que se tivesse afastado da normalidade, ou fosse determinante de um grau de censura que implicasse o pagamento daquele remanescente.

IV) E no que se refere à complexidade da causa, como consta do Acórdão do STA de 16/01/2013, verifica-se que o Exmo. Magistrado do Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo considera que a questão a ser apreciada nos autos "não é, seguramente, particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico (...)."

V) Referindo-se ainda no mesmo Acórdão, mais adiante, sobre a questão em causa nos presentes autos: "E não se vê também que a matéria subjacente se tenha revelado e seja "de elevada relevância e complexidade" jurídicas susceptíveis de "suscitar dúvidas sérias na jurisprudência e doutrina.", nem que a questão apreciada e decidida pelas instâncias, embora com sentidos decisórios diferentes, "seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo (...)"

VI) A este facto acresce referir que, este Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, não chegou a apreciar a questão jurídica trazida aos autos, tendo decidido não admitir a revista requerida pela Fazenda Pública.

VII) Assim sendo, afigura-se-nos que, também o valor das custas correspondentes a esta decisão se encontra, na conta, e ainda de forma mais evidente, desproporcionado e desrazoável atendendo às tarefas despendidas e ao serviço prestado.

VIII) Além da causa a decidir não se revestir de excepcional complexidade, eventualmente, em causas semelhantes o valor a ser considerado para efeitos de custas poderá ser substancialmente inferior, isto porque, muito embora não tenha o valor indicado pela Impugnante sido impugnado no momento próprio pela Fazenda Pública, cf. art. 305º do CPC, e não o podendo ser agora, permanece o facto de eventualmente o valor da causa, que não foi fixado na sentença de 1ª a instância, dever ter sido fixado nos termos do disposto no artigo 97º-A n.º 2 do CPPT, ainda que já não o possa ser agora.

IX) A conta nos moldes em que foi feita, ainda que conforme com o teor literal do art. 6º n.º 7 do RCP, vem a resultar numa aplicação da lei em desconformidade com a Constituição.

X) Isto mesmo foi decidido no Acórdão de 03/07/2012 do Tribunal da Relação de Lisboa, no âmbito do processo 741/09.7TBCSC.L2-7, disponível para consulta no site www.dgsi.pt. relativamente a uma situação, a nosso ver, semelhante àquela dos presentes autos, inexistindo razões para se decidir de forma diferente.

XI) Considerando os valores a pagar naquele processo diz o referido acórdão: "São valores elevados, desrazoáveis e fora do alcance do cidadão (ou empresa) médio(a) para um concreto serviço (de justiça) do tipo do prestado; e que, a subsistir, razoavelmente se mostravam potenciadores de uma desmotivação de acesso aos meios jurisdicionais disponíveis, em moldes, do nosso ponto de vista, insustentáveis à luz do (imperativo) enquadramento constitucional.

XII) Concluindo: "Em suma: o que concluímos é que as normas dos artigos 14º, n.º 1, alínea n), e 18º, n.º 2, do Código das Custas, por referência à tabela do anexo I ao código, na interpretação segundo a qual, num procedimento cautelar, em incidente nele tido lugar e em recurso nele interposto, o volume da taxa de justiça se determina exclusivamente em função do valor da causa, sem qualquer limite máximo,

fazendo assim ascender a conta de custas, do procedimento em 86.388,00 €, do incidente em 86.304,00 € e do recurso em 91.698,00 €, padecem de inconstitucionalidade material por violação do direito de acesso aos tribunais e do princípio da proporcionalidade (artigo 20º, n.º 1, da Constituição)."

XIII) Acrescentando: "De outro lado; que a conformidade constitucional dessas normas apenas se atinge na medida em que, em hipóteses desse tipo, seja permitido ao tribunal fixar um limite do volume daquela taxa (e portanto das custas), fazendo-o ajustar à tipologia do caso e às características adjectivas concretas; e de forma a assim o comprimir a aceitáveis proporções.

Como é bom de ver, não estamos longe da filosofia de moderação que com toda a certeza presidiu ao espírito da feitura do artigo 27º, n.º 3, do Código das Custas. Fora, contudo, como dissemos, da sua exacta fatispecie temporal. "

XIV) Porém dizendo a este respeito que: "Ainda assim: não choca - bem ao invés que detectado esse espírito da norma, seja o mesmo aproveitado para suprir uma lacuna decorrente da desaplicação das normas consideradas inconstitucionais. Como, em contexto algo semelhante, se escreveu no acórdão da Relação de Lisboa de 22 de Outubro de 2009, "é um regime equilibrado, que permite atender à complexidade dos autos e à conduta processual das partes, evitando que se atinjam montantes exorbitantes"; de todo o modo, no quadro da nossa hipótese, corresponde a uma valoração que subjaz ao quadro jurídico-normativo concretamente aplicável."

Eis, então, que por esta via se nos afigura que procede a apelação no seu essencial; que o mesmo é dizer, que a conta (final) de custas deve ser elaborada tendo em conta o valor máximo (da causa) de 250.000,00 €, sem consideração do remanescente; semelhantemente ao normativo que, em contexto paralelo, decorre da disposição do artigo 27º, n.º 3, do Código das Custas Judiciais."

XV) A nosso ver na situação dos autos estamos perante uma norma similar à que estava em causa naquele acórdão, que estabelece um mecanismo de custas, sem limite máximo para a taxa de justiça a pagar, permitindo-se o seu crescimento ilimitado em função do valor da causa, e que no caso concreto levou a uma conta de custas de valores desproporcionados relativamente aos custos efectivos que o processo originou e aos serviços prestados.

XVI) É que além da taxa de justiça da responsabilidade da Fazenda Pública, foi ainda exigida à Impugnante um valor igualmente substancial.

XVII) Em face da jurisprudência acima referida e dos princípios constitucionais de proporcionalidade e de acesso aos tribunais, artigos 20º, 2º e 18º n.º 2 segunda parte da Constituição, justifica-se a reforma da conta de custas de molde a considerar os limites de 275.000€ para efeitos de cálculo da taxa de justiça devida nos autos.

XVIII) A decisão recorrida, ao assim não entender, apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos acima assinalados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termos em que, com o mui douto suprimento de V. Exas., deverá ser considerado procedente o recurso e revogada o douto despacho recorrido, de forma a ser elaborada nova conta, com a limitação acima exposta, como é de Direito e Justiça.

Por sua vez, o Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

I - Recorre, o Ministério Público, e exclusivamente em matéria de direito, do aliás douto despacho proferido a fls. 276 dos autos, e nos termos do qual foi indeferido o pedido de reforma da conta de custas que apresentara ao ser notificado da mesma, e ao verificar que da liquidação resultava um valor de € 143.973,00 a pagar pela Impugnante A……, SA., e de € 98.022,00, a pagar pela Fazenda Pública.

II - O Ministério Público fundamentara, então, o seu pedido de reforma na desconformidade da liquidação com o disposto no artigo 6º, n.º 7, do RCP (na redacção dada pela Lei 7/2012, de 13 de Fevereiro), e sob pena de inconstitucionalidade por violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e do direito de acesso aos tribunais (artigo 20º, n.º 1, da Constituição).

III - As questões jurídicas que motivam o presente recurso consistem, por um lado, em saber se em sede de reclamação da liquidação conta de custas é ainda possível reformar a decisão de tributação em custas, de modo a que, e ao abrigo disposto no artigo 6º, n.º 7, do RCP, não seja considerado na liquidação da conta o remanescente superior ao valor de € 275.000,00, e do acerto do que sobre tal foi decidido no despacho recorrido.

IV - Em segundo lugar, subsidiariamente e a entender-se não ser já possível, na fase da liquidação, a reforma da decisão quanto a custas, então importará saber se a interpretação das normas do artigo 6º, n.º 1, e da Tabela I-A, do RCP, aplicadas no acto da elaboração da conta bem como no despacho recorrido, que a confirma, ao definir o valor das custas em função do valor da acção, sem o estabelecimento de um limite máximo ao montante das mesmas, é inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e do direito de acesso aos tribunais (artigo 20º, n.º 1, da Constituição.

V - A nosso ver está em causa a interpretação e aplicação da disposição do artigo 6º, n.º 7, do RCP (aditada pela Lei 7/2012, de 13 de Fevereiro), nos termos do qual:

(...)

7 - Nas causas de valor superior a € 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

VI - Na vigência do Código das Custas Judiciais (a partir da redacção dada pelo DL 324/2003, de 27 de Dezembro) existia uma disposição em tudo similar. Com efeito, e de acordo com o artigo 27º, n.º 1 e 3:

(...)

1- Nas causas de valor superior a € 250.000,00 não é considerado o excesso para efeito do cálculo do montante da taxa de justiça inicial e subsequente.

3 - Se a especificidade da situação o justificar, pode o juiz, de forma fundamentada e atendendo, designadamente, à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento do remanescente.

VII - Em anotação à referida norma do CCJ era entendimento do Conselheiro Salvador da Costa (Código das Custas Judiciais, Anotado e Comentado, 7ª edição, da Editora Almedina, 2004, pág. 207), que a disposição não supõe sequer o requerimento das partes para que o juiz dispense que o remanescente do valor superior a € 250.000,00 seja considerado na conta a final, podendo fazê-lo na sentença ou no despacho final, admitindo a possibilidade de fixar essa limitação na fase da contagem.

VIII - No actual quadro normativo previsto pelo artigo 6º, n.º 7, do RCP, parece-nos que, e a titulo excepcional, será ainda possível na fase da liquidação da conta de custas proceder à reforma do decidido no segmento decisório da sentença relativo a custas, e de modo a não atender ao remanescente do valor superior a € 275.000,00 para efeitos do pagamento da taxa de justiça.

IX - Trata-se de uma interpretação consentida pela norma em causa, que não especifica ou não impõe que a decisão seja feita na sentença. Trata-se de, como excepção ao sistema normal de pagamento das taxas de justiça pelas partes, e de uma forma salvífica, obviar ao pagamento de taxas de justiça absurdas face ao processado dos autos e à conduta processual das partes.

X - Ora, no caso dos autos, é bom de ver que impor o pagamento de uma taxa de justiça no valor de € 143.973,00, a uma das partes, e de € 98.022,00, a outra das partes, é manifestamente exagerada face à tramitação do processo, ao grau de complexidade do mesmo, aos meios de prova apresentados, ao número de articulados, às diligências requeridas e às questões jurídicas suscitadas pelas partes. Aquele valor é manifestamente desproporcionado face ao serviço prestado pelo tribunal aos sujeitos processuais, e igualmente impeditivo do acesso à justiça por parte dos cidadãos.

XI - Assim, e nesta parte, entendemos que o despacho recorrido fez errada interpretação e aplicação das referidas disposições dos artigos 6º, n.º 1, e 7, e Tabela I-A, do RCP, e das disposições dos artigos 666º, n.º 1, 667º, n.º 1 e 2, e 669º, n.º 1, alínea b), e 3, todos do CPC.

XII - A entender-se que na fase da contagem do processo não é mais possível reformar a decisão (condenatória) de custas, então as disposições dos artigos 6º, n.º 1, e Tabela I-A, aplicadas na liquidação das custas e bem assim como no despacho recorrido, confirmativo da referida liquidação, na interpretação de que a taxa de justiça a liquidar a final no valor do remanescente superior a € 275.000,00 é a fixar apenas em razão do valor da acção e sem um valor máximo de custas, serão as mesmas materialmente inconstitucionais por violação dos princípios da proporcionalidade e do direito de acesso aos tribunais (artigo 20º, n.º 1, da Constituição).

XIII - Nestas circunstâncias, traduz erro de julgamento de direito, por traduzir inconstitucionalidade (material) tal interpretação.

XIV - Assim sendo, num caso ou noutro, entendemos que será de revogar o despacho recorrido, e, em consequência, de determinar que a conta de custas, seja a liquidar ao abrigo disposto no artigo 6º, n.º 7, do RCP, de modo a que não seja de considerar o remanescente superior ao valor de € 275.000,00.

Porém, V. Exas., Senhores Juízes Conselheiros, apreciarão e decidirão como for de Direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O despacho recorrido tem o seguinte teor:

"*A reforma da conta constitui um incidente processual provocado pelo Juiz, ex officio, pelas partes ou pelo Ministério Público, cujo escopo visa a alteração do acto de contagem do processo caso este não tenha sido elaborado com a lei e/ou com a decisão judicial que o determina, cfr. Ac STJ de 9 de Dezembro de 1993 (Relator Figueiredo de Sousa) e de 29 de Setembro de 1998 (Relator Pais de Sousa), in www.dgsi.pt.*

No caso sub specie verificamos que a conta foi elaborada no estrito cumprimento da sentença a qual determinou «(...) Custas a cargo da Impugnante.» (fls.97/115), não sendo apontada à mesma qualquer erro de contagem.

O requerimento do Digno Magistrado do Ministério Público a suscitar a reforma da conta, baseou a sua pretensão na desconformidade com o disposto no artigo 6º, n.º 7 do RCP (Lei 7/2012 de 13/02).

Ora, a desconformidade que é imputada pretende-se com a decisão das custas e não da conta e, assim nunca poderá o Tribunal ordenar a efectivação de qualquer reforma do acto de contagem por se ter esgotado o seu poder jurisdicional nos termos do normativo inserto no artigo 666º, nº1 do

CPCivil, posto que o predito requerimento de reforma não assenta numa mera omissão da condenação em custas ou eventual condenação indevida, que sempre poderiam ser rectificadas ou reformadas oficiosamente pelo Tribunal ou a requerimento das partes, nos termos dos artigos 667º, n.º 1 e 2 e 669º, n.º 1, alínea b) e 3 daquele diploma legal.

Acresce, como bem se extrai dos autos a Impugnante já procedeu ao pagamento da conta de custas.

Nestes termos, indefere-se a pretendida reforma ele custas. ".

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Como primeira nota, cumpre referir que, enquanto a Fazenda Pública dirigiu o seu requerimento de recurso ao Tribunal Central Administrativo, o Ministério Público, por sua vez, dirigiu-o a este Supremo Tribunal, por alegar tratar-se a matéria em discussão de matéria exclusivamente de direito, cfr. art. 280º, n.º 1 do CPPT.

E na verdade, assim, é, ambos os recursos tratam de matéria exclusivamente de direito.

Lido atentamente o despacho recorrido podemos surpreender que aí não se decidiu qualquer questão de facto, o despacho recorrido limitou-se a decidir que, uma vez que se encontrava esgotado o poder jurisdicional, já não poderia ser alterada a condenação em custas.

Assim, é este Supremo Tribunal o competente para conhecer de ambos os recursos, nos termos do disposto naquele artigo 280º, n.º 1 do CPPT.

Quanto aos recursos propriamente ditos.

O Ministério Público nas suas alegações identifica claramente as questões que aqui devem ser apreciadas:

- a primeira, consiste em saber em saber se, em sede de reclamação da liquidação conta de custas, é ainda possível reformar a decisão de tributação em custas, de modo a que, e ao abrigo disposto no artigo 6º, n.º 7, do RCP, não seja considerado na liquidação da conta o remanescente superior ao valor de € 275.000,00, e do acerto do que sobre tal foi decidido no despacho recorrido;

- a segunda, e no caso de resposta negativa àquela primeira questão, consiste em saber se a interpretação das normas do artigo 6º, n.º 1, e da Tabela I-A, do RCP, aplicadas no acto da elaboração da conta bem como no despacho recorrido, que a confirma, ao definir o valor das custas em função do valor da acção, sem o estabelecimento de um limite máximo ao montante das mesmas, é inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e do direito de acesso aos tribunais (artigo 20º, n.º 1, da Constituição).

Como bem se percebe do teor da decisão recorrida, e bem assim das alegações de recurso que nos vêm dirigidas, nem qualquer uma das partes nos presentes autos, nem o Ministério Público, requereram nos seus articulados, alegações ou ainda antes da prolação de qualquer uma das decisões, que o juiz tivesse em consideração na condenação em custas, o disposto no art. 6º, n.º 7 do RCP (este preceito legal só entrou em vigor com a Lei n.º 7/2012, de 13/02).

E, igualmente, também nenhuma das partes, nem o Ministério Público, requereram a rectificação ou reforma das decisões condenatórias em custas nos termos do disposto nos arts. 614º e 616º do CPC (novo) (anteriormente já o CPC previa idêntico regime para a rectificação e reforma do segmento decisório das sentenças quanto a custas, cfr. arts. 667º e 669º), com fundamento na necessidade de aplicação do disposto naquele artigo 6º, n.º 7 do RCP, por razões de ordem constitucional.

Dispunha, à data em que foram proferidas as decisões que condenaram as partes em custas, o artigo 666º do CPC (hoje norma idêntica encontra-se no artigo 613º), sob a epígrafe "Extinção do poder jurisdicional e suas limitações":

1 - Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

2 - É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes.

3 - O disposto nos números anteriores, bem como nos artigos subsequentes, aplica-se, até onde seja possível, aos próprios despachos.

Referia Alberto dos Reis, a propósito do princípio da extinção do poder jurisdicional, que o mesmo encontra a sua razão de ser na necessidade de assegurar a estabilidade da decisão jurisdicional, estando, por isso, vedado ao juiz alterar o decidido, cfr. CPC anotado, Vol. V, págs. 126 e 127.

As únicas alterações ou modificações que o juiz poderá vir a introduzir na sua decisão, e que são legalmente consentidas, são as que podem resultar da rectificação ou correcção de erros materiais (no caso de não haver recurso, a todo o tempo, cfr. art. 614º, n.º 3 do CPC) ou da reforma da sentença, nos precisos termos em que a mesma é admitida por lei, cfr. art. 616º do CPC.

Fora estes casos, em que o próprio juiz que proferiu a decisão a pode ainda alterar, e ocorrendo erro de julgamento no segmento decisório quanto a custas, pode ainda a parte recorrer nos termos gerais, cfr. art. 616º, n.º 3 do CPC; e não o fazendo, tal decisão quanto a custas fica imutável, não podendo mais ser alterada, quer por vontade das partes ou a pedido do Ministério Público, quer *ex officio* pelo próprio juiz, cfr. arts. 619º e ss. do CPC.

Já vimos, que a questão que se coloca nestes autos, passa por saber se, uma vez proferida a decisão sobre custas, sem ter sido feita a ponderação a que alude o artigo 6º, n.º 7 do RCP, e não tendo sido deduzido pedido de reforma ou recurso contra tal segmento decisório, pode ainda em sede de reclamação da conta de custas ser feita tal ponderação.

Desde já se poderá afirmar, com segurança, que nos termos do disposto no artigo 614º do CPC, existindo a condenação em custas, sem que seja feita aquela ponderação, não ocorre a omissão da sentença quanto a custas. Ou seja, apenas nos casos em que não exista qualquer pronúncia quanto a custas na sentença é que verdadeiramente se pode falar de omissão, todas as outras situações devem ser reconduzidas ao erro de julgamento.

Dispõe este artigo 6º, n.º 7 do RCP que, nas causas de valor superior a (euro) 275.000,00 o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Do teor literal desta norma podemos surpreender que a regra é o do pagamento do remanescente da taxa de justiça. Apenas nos casos em que o juiz, *ex officio*, a requerimento das partes ou do Ministério Público, entenda ser de dispensar tal pagamento é que se lhe exige que pondere de forma fundamentada essa mesma dispensa de pagamento.

Tal ponderação *ex officio,* apenas se justifica no caso de o juiz estar convencido de que há fundamento bastante para dispensar o pagamento, caso o juiz entenda que a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça não se justifica, limitará a sua pronúncia quanto a custas aos termos habituais, sem fazer qualquer ponderação, uma vez que, neste caso, funcionará a regra estabelecida na 1ª parte daquele preceito legal, ou seja, *o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final*, não lhe sendo exigível que oficiosamente trate de uma questão se, a final a julgará improcedente – igualmente não ocorrerá a nulidade da decisão se o juiz oficiosamente não conhecer da questão, a nulidade por omissão de pronúncia só ocorre quando o tribunal deixe de apreciar qualquer questão que tenha sido expressamente suscitada pelas partes.

E ao proferir esta decisão sobre custas, nos termos habituais, já o juiz está a fazer um julgamento expresso quanto a custas, uma vez que sabe que, faltando a ponderação a que alude a 2ª parte do preceito em análise, será aplicado aquele regime regra estabelecido na 1ª parte do mesmo preceito.

Sendo certo, como resulta do disposto no art. 527º, n.º 1 do CPC (novo), o momento próprio para a condenação das partes, ou de alguma delas, em custas é precisamente a decisão que julga a acção.

O próprio texto do artigo 6º, n.º 7 do RCP, sugere que a ponderação da dispensa do remanescente da taxa de justiça deve ser feita antes da elaboração da conta final. E isto é assim, porque a condenação em custas tem necessariamente que preceder o acto de contagem, é antecedente lógico e pressuposto deste acto.

Este acto de contagem, enquanto acto eminentemente material, sem conteúdo decisório, cujos limites são impostos pela lei, quando a mesma estabeleça em concreto o valor da taxa a aplicar, ou resultando esses limites da lei e da decisão jurisdicional, quando a lei, como no caso do disposto no art. 6º, n.º 7 do RCP, permite ao juiz a fixação de uma taxa variável como forma de dar cumprimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não afecta de forma negativa ou positiva a esfera jurídica das partes.

Portanto, existindo condenação expressa em custas, nas decisões proferidas nos autos, podemos concluir que não existiu qualquer omissão no tocante à condenação em custas, sendo que o "vício" imputado pelos recorrentes a essa mesma condenação se terá que reconduzir, necessariamente, a um eventual erro de julgamento.

Já anteriormente vimos que, o erro de julgamento quanto a custas apenas poderá ser conhecido pelo juiz que proferiu a decisão, no caso de lhe ser expressamente pedida a reforma quanto a custas, e pelo Tribunal Superior, por via do recurso; no caso dos autos as partes não lançaram mão de qualquer um destes expedientes processuais de modo a sindicarem a decisão com a qual não concordam. Apenas vieram agora, após o acto de contagem, que se conformou com os estritos limites resultantes das decisões judiciais e da lei aplicável, não ocorrendo, sequer, qualquer erro ou lapso de natureza aritmética, impugnar aquele erro de julgamento que teria existido nas decisões recorridas.

A este respeito, refere Salvador da Costa, Regulamento das Custas Processuais, anotado, 2013, 5ª edição, pág. 201, que, "O juiz deve apreciar e decidir, na sentença final, sobre se se verificam ou não os pressupostos legais de dispensa do pagamento do mencionado remanescente da taxa de justiça. Na falta de decisão do juiz, verificando-se os referidos pressupostos de dispensa do pagamento, podem as partes requerer a reforma da decisão quanto a custas" e mais à frente, págs. 354 e 355, refere ainda que, "Discordando as partes do segmento condenatório relativo à obrigação de pagamento de custas, deverão dele recorrer, nos termos do artigo 627º, n.º 1, ou requerer a sua reforma, em conformidade com o que se prescreve no artigo 616º, n.º 1, ambos do Código de Processo Civil.

Passado o prazo de recurso ou de pedido de reforma da decisão quanto a custas, não podem as partes, por exemplo, na reclamação do ato de contagem, impugnar algum vício daquela decisão, incluindo a sua desconformidade com a Constituição ou com algum dos princípios nela consignados.".

Aqui chegados, teremos necessariamente que concluir que o despacho recorrido não enferma de qualquer uma das ilegalidades que lhe vêm apontadas. Efectivamente estava o Sr. Juiz *a quo* impedido de alterar o decidido quanto a custas, uma vez que as decisões proferidas nos autos já se haviam consolidado na ordem jurídica e já se havia esgotado o poder jurisdicional para tanto.

Nem este Supremo Tribunal pode, agora, proceder à modificação do decidido quanto a custas, pelas mesmas razões que o não pode o Sr. Juiz *a quo*.

Na verdade, o julgamento que se fez quanto a custas nos presentes autos, que já transitou em julgado em devido tempo, impede tal modificação, mesmo que se entenda que foram desrespeitados os princípios e parâmetros constitucionais invocados pelos recorrentes, precisamente, por razões de segurança e estabilidade inerentes à própria decisão judicial.

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento a ambos os recursos e, em consequência, manter a decisão recorrida.

Custas pela Fazenda Pública.

D.N.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Competência territorial. Tribunais tributários. Oposição à execução. artigo 151.º n.º 1 do CPPT. "Domicílio do devedor"

Sumário:

A norma contida no artigo 151º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à acção executiva (título executivo) e não ao responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda.

Processo n.º 620/14-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: A…… e Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga recorre para este Supremo Tribunal da decisão daquele tribunal, de 14 de Março de 2014, que, em sede liminar, se declarou *incompetente em razão do território* para conhecimento da oposição deduzida por A……., com os sinais dos autos, à execução fiscal n.º 359020200901077562, inicialmente instaurada contra "B……, Lda" e contra si revertida, e *competente para o efeito o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (área tributária)*.

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

I. No dia 12/12/2009, foi instaurado no Serviço de Finanças de V N Famalicão 2 o processo de execução fiscal n.º 3590200901077562, contra a sociedade executada originária "B……, Lda", com sede na freguesia do ……, concelho de V N Famalicão, para cobrança de uma dívida de IVA do ano de 2009, no montante de 9.606,82 €;

II. Verificando que a executada originária não dispunha de bens susceptíveis de penhora, o Serviço de Finanças de V N Famalicão 2 reverteu aquela dívida contra C……, NF ……, residente da Rua das ……, n.º ……/…… – Lote …… – 4760-…… Ribeirão, concelho de V N Famalicão e A……, NF ……, residente na Rua ……, ……. ……, 4785-…… São Martinho do Bougado, concelho da Trofa, na qualidade de gerentes e responsáveis subsidiários;

III. Não se conformando com tal decisão, o oponente A……. deduziu oposição, que foi oportunamente remetida a este Tribunal e que deu origem aos presentes autos de oposição;

IV. Tendo em conta que o oponente A……. reside no município da Trofa, por douta decisão de fls. 93/94, a M.ma Juiz a quo considerou este TAF de Braga incompetente em razão do território para conhecer o incidente de oposição, declarando territorialmente competente o TAF de Penafiel, fundamentando tal decisão nos artigos 5º do ETAF, e 151º, n.º 1 do CPPT [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro – OE];

V. Salvo o devido respeito, a M.ma Juiz a quo fez errada interpretação das citadas normas legais e ignorou o disposto no art. 12º, n.º 1 do CPPT, nos termos do qual «os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução»;

VI. No caso dos autos, o Serviço de Finanças de V N Famalicão 2 é o órgão periférico local onde foi instaurado e onde corre termos o processo de execução fiscal, sendo competente para conhecer de todos os incidentes suscitados no processo de execução fiscal o TAF de Braga, em virtude de aquele órgão periférico local estar abrangido pela área de jurisdição deste TAF, nos termos conjugados dos arts 6º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, 3º, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro e mapa anexo ao mesmo, e ainda porque o processo de execução fiscal tem natureza judicial desde a sua instauração, conforme o disposto nos arts 103º, n.º 1 da LGT, 5º do ETAF, 150º, 151º, n.º 1 e 276º a 278º do CPPT;

VII. Com efeito, o art. 151º, n.º 1 do CPPT [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro - OE], dispõe que: "Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal" Ora, a alteração introduzida pela referida Lei não modifica substancialmente os elementos que determinam a competência territorial, uma vez que a expressão «área do domicílio ou sede do devedor» deve ser entendida como sendo o devedor originário, já que não faria qualquer sentido que, havendo a possibilidade de serem vários os responsáveis subsidiários, residentes em diferentes áreas geográficas, (como se verifica no caso dos autos), a competência territorial fosse atribuída a diferentes tribunais, conforme a residência de cada um deles;

VIII. Na verdade, e de acordo com o n.º 1 do art. 9º do C Civil, «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.» E nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal, «na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados»;

IX. Assim sendo, e salvo o devido respeito por melhor entendimento, parece-nos que a competência territorial do TAF de Braga para decidir a presente oposição resulta do facto de a execução fiscal ter sido instaurada no Serviço de Finanças de V N Famalicão 2, área da sede da executada originária, encontrando-se tal competência definida a partir da instauração da execução, nos termos conjugados dos arts 5º, n.º 1, do ETAF, 12º n.º 1, e 151º, n.º 1, do CPPT;

X. Decidindo como decidiu, a M.ma Juiz a quo não aplicou, como devia, e fez errada interpretação dos artigos 103º, n.º 1 da LGT, 5º, n.º 1, do ETAF, 6º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, 3º, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro, 150º, 151º, n.º 1 e 276º a 278º do CPPT.

Pelo que, revogando a douta decisão recorrida e ordenando o prosseguimento dos autos neste Tribunal até final, VOSSAS EXCELÊNCIAS farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

3 – Questão a decidir

É apenas a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao ter julgado o TAF de Braga territorialmente incompetente para conhecimento da oposição à execução fiscal deduzida por responsável subsidiário e competente para o efeito o TAF de Penafiel, no entendimento de que o artigo 151º do CPPT estabelece que o tribunal competente é o da área do *domicílio do devedor*, e o oponente, enquanto *devedor (*ainda que subsidiário), tem domicílio na Trofa, que pertence à área de jurisdição do TAF de Penafiel.

4 – Apreciando.

4.1 Da competência territorial do Tribunal para conhecimento da oposição à execução fiscal deduzida por responsável subsidiário

A decisão recorrida, a fls. 93/94 autos, julgou o TAF de Braga incompetente em razão do território para conhecimento da oposição à execução fiscal deduzida pelo ora recorrido particular como responsável subsidiário e competente para o efeito o TAF de Penafiel, no entendimento de que tal competência decorre do disposto no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, na sua redacção actual e já em vigor à data em

que foi deduzida a oposição, em virtude de o oponente (responsável subsidiário) residir em localidade que integra o concelho da Trofa e este Município estar abrangido pela Área de Jurisdição do TAF de Penafiel e não do TAF de Braga (cfr. decisão recorrida, a fls. 94 dos autos).

Alega, porém, o Ministério Público que a expressão «área do domicílio ou sede do devedor» constante do art. 151º do CPPT deve ser entendida como referindo-se ao devedor originário, *já que não faria qualquer sentido que, havendo a possibilidade de serem vários os responsáveis subsidiários, residentes em diferentes áreas geográficas, (como se verifica no caso dos autos), a competência territorial fosse atribuída a diferentes tribunais, conforme a residência de cada um deles,* propugnando, em conformidade, que o tribunal territorialmente competente para conhecer da oposição deduzida é o TAF de Braga, por a execução fiscal ter sido instaurada no Serviço de Finanças de V N. Famalicão 2, área da sede da executada originária.

E tem razão o recorrente Ministério Público quanto à competência do TAF de Braga para conhecer da oposição, pois que, como recentemente decidido por este STA – cfr. o Acórdão do passado dia 8 de Outubro, rec. n.º 701/14 – a expressão "domicílio do devedor" deve ser entendida como referindo-se ao domicílio (ou sede) do devedor originário, e não ao do(s) devedor(es) subsidiários, e, no caso dos autos, o devedor originário – a sociedade *B……., Lda"* – tinha sede *na freguesia de ……., concelho de V N Famalicão,* Município que, nos termos do Mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, integra a área de jurisdição do TAF de Braga.

Para assim se decidir, consignou-se naquele Acórdão (que com a devida vénia passamos a transcrever):

«(…) A controvérsia incide, assim, exclusivamente, na interpretação do aludido preceito legal, mais precisamente na interpretação da expressão "*área do domicílio ou sede do devedor*", pelo que se impõe determinar o seu sentido através dos cânones interpretativos, sabido que o art. 11º, n.º 1, da LGT dispõe que *«Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis».* Princípios que se encontram vazados no art. 9º do Código Civil, segundo o qual *«1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso [...]».*

Como se sabe, o primeiro elemento de interpretação é a letra da lei, o chamado *elemento gramatical*. Porém, o teor verbal da lei pode não ser suficiente, não só porque as palavras e expressões utilizadas podem ser polissémicas*,* oferecendo uma pluralidade de sentidos, como, sobretudo, porque é sabido que frequentemente existe uma distância, maior ou menor, entre o pensamento legislativo e a sua expressão escrita.

Daí que, para além do teor verbal da lei, o intérprete deva socorrer-se de outros meios disponíveis na panóplia hermenêutica: o *elemento lógico* e *racional* ou *teleológico* (que parte do pressuposto de que uma norma tem uma *função* a cumprir, um *fim* ou *thelos,* incumbindo ao seu intérprete surpreender o seu sentido em correlação com o escopo visado pela lei) e o *elemento histórico* (segundo o qual o intérprete deve socorrer-se da história do preceito, da disciplina de certa matéria, de certas instituições dogmáticas, na procura do sentido da norma).

De acordo com estes princípios hermenêuticos, pode chegar-se, desde logo, a uma conclusão no caso vertente: o teor verbal da norma contida no art. 151º do CPPT deixa fortes dúvidas quanto ao sentido da expressão «*área do domicílio ou sede do devedor*», uma vez que tanto pode querer referir-se somente ao *devedor originário* como pode querer referir-se a este e a outros responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda, particularmente aos que são chamados à execução através do mecanismo da reversão, isto é, aos *responsáveis subsidiários* pelo pagamento da dívida exequenda (cfr. arts. 22º, n.º 2, 23º e 24º, da LGT).

Pelo se impõe tentar encontrar o sentido que melhor corresponda ao fim para que a norma foi criada, tendo em conta a sua evolução histórica, e que se coadune com o sistema, isto é, que aí entre sem causar assimetrias ou desarmonias.

Note-se, desde já, que ao contrário do que à primeira vista se poderia pensar, não terá sido intenção do legislador criar uma regra de proximidade territorial do tribunal para o *autor* deste tipo de processos, pois que se assim fosse teria estabelecido como tribunal competente o que tivesse jurisdição na área do domicílio do autor, requerente ou reclamante. Com efeito, não só os embargos de terceiro são deduzidos por quem não é devedor/executado, como as reclamações podem igualmente ser deduzidas por terceiros lesados com um acto praticado pelo OEF, estando, todavia, obrigados a deduzir os respectivos processos judiciais tributários no tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do devedor face à regra enunciada no citado art. 151º do CPPT.

Pelo que nada sugere que tenha havido uma intenção de proximidade territorial para aqueles processos tributários em que o autor é um terceiro relativamente à execução ou em que o autor não é aquele que figura no título executivo como devedor.

Já o elemento lógico, racional e histórico da norma sugerem que o que legislador pretendeu foi regular a competência do tribunal tributário para os casos em que o processo de execução não está a correr no Serviço de Finanças do domicílio ou sede do próprio *devedor*, por se verificarem as situações especiais previstas no art. 150º n.º 3 do CPPT, particularmente a situação de a execução visar a cobrança de dívida proveniente da falta de pagamento de taxas de portagem nas infra-estruturas rodoviárias, respectivas coimas não tributárias e custos administrativos, tendo em conta que por força da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE para 2011), a cobrança coerciva destas dívidas passou a ser realizada através de processo de execução fiscal (alteração introduzida no art. 17º-A da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos dos arts. 148º e seguintes do CPPT.

Face aos milhares de processos de execução fiscal que entretanto foram instaurados pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. e que com demasiada frequência correm em Serviços de Finanças muito afastados da área do domicílio ou sede do devedor, o legislador pretendeu que todo o contencioso judicial relacionado com as execuções fiscais passasse para a competência do tribunal tributário da área do domicílio ou sede daquele que figura no título executivo dado à execução como devedor, conferindo a este uma garantia de maior proximidade no acesso à justiça.

Por conseguinte, o elemento racional e histórico da norma vai no sentido de que a expressão "devedor" se refere apenas àquele que figura no título executivo como devedor.

E tal interpretação cabe sem esforço no enunciado legal, na medida em que o art. 151º refere expressamente que compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor decidir a oposição, *incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária*. Sabido que a oposição em que se discutam esses pressupostos é necessariamente deduzida pelo responsável subsidiário, não faria sentido a redacção do preceito ao referir que essa oposição deduzida pelo responsável subsidiário é, ainda assim, da competência do tribunal tributário da área do domicílio ou sede do devedor.

Por outro lado, apesar de os responsáveis tributários subsidiários serem igualmente sujeitos passivos da relação tributária, sendo também devedores (embora de dívida de outrem, na medida em que os pressupostos do facto tributário não ocorrem relativamente a si, mas a lei lhes impõe o cumprimento da dívida do imposto), e apesar de continuar a ser muito discutida na doutrina e na jurisprudência a questão de saber qual é, afinal, a causa ou a justificação para essa responsabilidade tributária subsidiária, designadamente para a responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades pelo pagamento das dívidas desta, o certo é que, qualquer que seja a posição que se acolha para compreender o fundamento jurídico dessa responsabilização, ela deve ser distinguida das situações que implicam uma obrigação fiscal por dívida própria, de forma que o responsável subsidiário se distingue do devedor originário e a designação de "devedor" deve ser utilizada, em Direito Fiscal, em sentido estrito.

Finalmente, porque importa encontrar o sentido da norma que melhor se coadune com o sistema jurídico, sem causar assimetrias ou desarmonias, não se pode olvidar que a tese sustentado na decisão recorrida abriria a possibilidade de o contencioso tributário associado a uma só processo de execução fiscal se espalhar geograficamente pelos mais diversos tribunais tributários do país, tantos quantos os processos instaurados pelos distintos responsáveis subsidiários com diferentes domicílios, o que não poderia deixar de implicar dificuldades e perversões tanto no sistema judicial como na aplicação da justiça.

Por conseguinte, consideramos que a norma contida no art. 151º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à acção executiva (título executivo), mais propriamente ao devedor originário, pelo que a competência territorial do TAF de Braga para decidir a presente reclamação resulta do facto de este tribunal ter jurisdição na área da sede da sociedade executada originária.»

(fim de citação. Destacados nossos)

Pelo exposto se conclui assistir inteira razão ao Ministério Público recorrente, tendo agido bem o oponente ao dirigir a sua oposição ao TAF de Braga e tendo sido a M.ma Juiz do tribunal *a quo* quem incorreu em erro, por errada interpretação do art. 151º do CPPT, ao julgar procedente a excepção dilatória de incompetência territorial desse TAF e ao julgar competente o TAF de Penafiel.

– Decisão –

5 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e declarar competente para o conhecimento da presente oposição o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

IRC. Provisões. Instituição bancária.

Sumário:

I — Com referência ao ano de 1995, as instituições bancárias estavam sujeitas à disciplina do Banco de Portugal no que respeita à constituição de provisões.

II — Na declaração a apresentar para autoliquidação do IRC não se exige que o contribuinte, instituição bancária, apresente os justificativos para a constituição de provisões para títulos de investimento e menos-valias de títulos, sem prejuízo de a AT ulteriormente e no exercício dos seus poderes de fiscalização, lhos poder solicitar.

III — Não se demonstrado a violação de qualquer dever de colaboração por parte do contribuinte, não pode a AT desconsiderar essas provisões como custos fiscais do exercício, a menos que alegue e demonstre que não havia fundamento para a sua constituição ou que houve exagero nos respectivos valores.

Processo n.º 666/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Banco A…, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 72/02 do Tribunal Tributário de 1.ª instância do Porto

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada "Banco A…….., S.A." (a seguir Impugnante, Recorrida ou, abreviadamente "A……."), na qualidade de sucessor da sociedade denominada "Banco B……., S.A." e na sequência do indeferimento da reclamação graciosa que previamente apresentou contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que lhe foi feita na sequência de correcções à matéria tributável declarada por, na parte que ora nos interessa considerar ([1]), a Administração tributária (AT) não ter aceitado como custos fiscais do exercício de 1995 três verbas referentes aos montantes declarados como *i)* reforço da provisão para depreciação de títulos de investimento não cotados, representativos do capital social da sociedade denominada "C…….", *ii)* reforço da provisão para menos-valias de títulos constituída com referência a obrigações emitidas pela sociedade denominada "D……" e *iii)* constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos e a Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([2]): «

1. A questão controvertida nos presentes autos, é a de saber se a impugnante podia considerar como custo fiscal do exercício de 1995, o reforço da provisão para títulos e o reforço para menos-valias de títulos e ainda a constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa, que a Administração Tributária não aceitou.

2. Entendeu o tribunal que relativamente ao reforço da provisão [para títulos] a impugnante se apoiou em demonstrações financeiras que lhe foram facultadas pela C……., cabendo à administração fiscal demonstrar que o valor dos activos era superior ao estimado pela impugnante; no que se refere ao reforço da provisão para menos-valias de títulos de investimento, a administração fiscal não aceitou como custo, mas também não apresentou alternativa nem demonstrou a inexistência de depreciação dos activos em questão; e ainda, que relativamente às provisões constituídas para fazer face aos créditos de cobrança duvidosa, a impugnante não efectuou quaisquer dotações desta natureza.

3. Contrariamente defende-se que a Administração Tributária ao efectuar a correcção ao resultado tributável declarado do exercício de 1995, por não consideração como custo fiscal das provisões ora em causa, actuou de conformidade com os critérios objectivamente definidos na lei.

4. Segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC), a constituição de provisões deve respeitar apenas às situações a que estejam associados riscos e em que não se trate apenas de uma simples estimativa de um passivo certo.

5. Na base desta consideração, estão os princípios contabilísticos da especialização dos exercícios e o da prudência, porquanto se pretende que a contabilidade traduza uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa.

6. Atentos estes princípios, e procurando uniformizar a fiscalidade e a contabilidade, o legislador fixou, nos arts. 33.º e 34.º do CIRC, e ainda através do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, na redacção vigente à data, regras precisas e objectivas quanto à constituição ou reforço das provisões fiscalmente dedutíveis, as quais se aplicam no caso concreto:

os créditos resultam da actividade normal da empresa,

no fim do exercício os créditos reúnam os pressupostos para serem considerados como custos, e que os mesmos estejam evidenciados como tal na contabilidade.

São créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considera devidamente justificado.

Este risco considera-se devidamente justificado relativamente aos créditos que estejam em mora há mais de seis meses e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

7. Se a incobrabilidade ou o factor determinante do risco, dos créditos, não se verificar, as provisões constituídas com o fim de precaver esse risco, são anuladas por transferência para a conta de resultados, tendo em vista a sua tributação como proveitos do exercício, na esteira do que preconiza o n.º 2 do art. 33.º do CIRC, relativamente às provisões que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam.

8. A doutrina vigente é no sentido de que a constituição da provisão é obrigatória para o contribuinte que dela se pretenda aproveitar, e também no sentido que tem de ser inscrita como tal no primeiro exercício em que ocorreram os pressupostos previstos na lei.

9. Para que a constituição ou reforço das preditas provisões, em 1995, fosse aceite como custo fiscal, teria de ser demonstrado e provado pela impugnante, pois que tal ónus lhe cabe, face ao disposto no art. 342.º do CC, e hoje, art. 74.º da LGT, que o risco se verificou nesse exercício, o que não logrou fazer, carecendo de qualquer suporte legal a constituição e consideração como custo fiscal.

10. Ao não decidir desta forma, a douta sentença recorrida violou as disposições legais supracitadas.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências».

1.3 A Recorrida apresentou contra alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«*1.ª O presente recurso, interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, visa reagir contra proferida a sentença proferida nos presentes autos, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo Recorrido e, em consequência, determinou a anulação da liquidação adicional de IRC na parte impugnada;*

2.ª Sucede que, não assiste qualquer razão ao Ilustre Representante da Fazenda Pública, devendo manter-se a decisão recorrida;

3.ª Improcede, desde logo, a análise da sentença a quo *conforme propugnada pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, sustentado que o Tribunal* a quo *para assim decidir considerou que, quer no reforço da provisão para títulos, quer no reforço para menos-valias de títulos, quer ainda na constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa, que a administração tributária não aceitou, não apresentou alternativa, nem demonstrou a inexistência dos activos em questão como lhe competia, porquanto no que se refere à ultima daquelas correcções, a sentença recorrida não se refere ao incumprimento do ónus da prova pela administração tributária, tendo, ao invés, decidido que, face aos elementos carreados para os autos, no exercício de 1995 o Recorrido não efectuou quaisquer dotações para este tipo de provisões;*

4.ª Sem prejuízo do exposto, também não assiste qualquer razão ao Ilustre Representante da Fazenda Pública no que respeita à contestação do decidido pelo Tribunal a quo relativamente ao reforço da provisão para títulos de investimento não cotados representativos do capital social da sociedade C……., uma vez que, por um lado, a referência nas doutas alegações de recurso à omissão de demonstração do risco de incobrabilidade é improcedente atenta a circunstância de a provisão em causa não respeitar a crédito de cobrança duvidosa e, por outro lado, conforme resulta da matéria de facto dada por assente na sentença recorrida, o Recorrido forneceu os elementos necessários e, ademais, possíveis, para proceder à provisão em causa, tendo cumprido o ónus da prova que se lhe impunha, nos termos dos supra citados artigos 341.º do CC e artigo 74.º da LGT;

5.ª Com efeito, a sociedade C…… não se encontrava cotada em bolsa de valores, pelo que desconhecendo o Recorrido o valor pelo qual as referidas participações se encontravam a ser alienadas (se é que efectivamente o eram, atenta a situação económica difícil da empresa decorrente da crise que afectou todo o sector têxtil), para efeitos da dotação da provisão foi relevado o valor de mercado baseado nas suas demonstrações financeiras, informação adequada, completa e fidedigna, para além de ser a única disponível à data de encerramento das contas, sendo o referido procedimento adequado não só aos princípios e normas acima previstos, como também às próprias imposições provenientes

do Banco de Portugal, às quais o Recorrido se encontra sujeito (cf. Carta-Circular n.º 50/E-DSB, de 5 de Maio de 1993, do Banco de Portugal);

6.ª De facto, como bem assim o pugnou a sentença recorrida e no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 11 de Janeiro de 2007, proferido no processo n.º 89/04 com referência à constituição da provisão sub judice *no exercício de 1994, apenas seria legítimo à administração tributária proceder à desconsideração das provisões por si constituídas caso demonstrasse que o valor dos activos em questão era superior ao que objectivamente estimou, o que não sucedeu no caso vertente, pelo que não tendo sido questionado o valor de venda esperado atribuído, pelo Recorrido, aos activos em questão, inexiste qualquer motivo para desconsiderar a dotação da provisão constituída para fazer face à depreciação das referidas participações sociais;*

7.ª De resto, sendo certo que a factualidade apurada pelo Tribunal a quo*, no qual se estribou a decisão de direito alcançada, resultou da análise crítica da prova documental e testemunhal, impunha-se, então, que por força do estatuído no artigo 690.º-A do CPC, o Ilustre Representante da Fazenda Pública, sob pena de rejeição do recurso, houvesse especificado quais os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados, quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto diversa da recorrida e consequentemente uma diversa solução de direito, o que manifestamente não sucedeu;*

8.ª No que se refere ao reforço da provisão para menos-valias de títulos constituída com referência a obrigações emitidas pela sociedade D....., também contrariamente ao pugnado pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, o Recorrido apresentou justificativos credíveis para o respectivo cálculo, tendo, deste modo, cumprido o ónus da prova que se lhe impunha, nos termos dos supra citados artigos 342.º do CC e artigo 74.º da LGT;

9.ª Efectivamente, no estrito cumprimento das políticas de prudência emanadas pelo Banco de Portugal (cf. Carta-circular n.º 50/E-DSB), o Recorrido reflectiu nas suas contas a depreciação sofrida pelos activos da D……, tendo os seus serviços determinado uma estimativa objectiva daquele que, em seu entender, seria o valor actual dos títulos tendo em conta a situação da empresa, socorrendo-se para tal de informação financeira relevante e objectiva relativa à sociedade emitente das obrigações, como ficou inequivocamente provado através do depoimento das testemunhas inquiridas e resulta dado por assente na matéria de facto da sentença recorrida;

10.ª Deste modo, como bem julgou o Tribunal a quo*, impunha-se à administração tributária que, em obediência ao quadro normativo acima descrito, e a que o Ilustre Representante da Fazenda Pública faz referência, houvesse demonstrado a inexistência de depreciação dos activos em questão ou ser outro que não o determinado pelo Recorrido, o valor esperado da mesma;*

11.ª Acresce que, discordando o Ilustre Representante da Fazenda Pública da solução encontrada pelo Tribunal a quo *no que à correcção* sub judice *importa, mediante a evocação (infundada, como se referiu) de incumprimento pelo Recorrido de ónus da prova, impunha-se, então, que por força do estatuído no artigo 690.º-A do CPC, e sob pena de rejeição do recurso, houvesse especificado quais os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados, quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto diversa da recorrida e consequentemente uma diversa solução de direito, como propugna nas suas alegações, o que não sucedeu;*

12.ª No que concerne ao alegado excesso de provisões para créditos de cobrança duvidosa, cumpre salientar que, como assim o decidiu o Tribunal a quo*, o Recorrido não procedeu à dotação de provisões para créditos de cobrança duvidosa em montante superior ao permitido pelos pontos 4.º e 5.º do Aviso n.º 3/95, do Banco de Portugal, mas tão-só à transferência do excesso de provisões face aos novos critérios de provisionamento consagrados no n.º 21 do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, cujo valor não afectou os resultados do exercício, como de resto assim o veio a reconhecer a administração tributária, sendo a transferência legitimada pela aplicação daquele normativo;*

13.ª Pelo que, não tendo o Recorrido procedido a qualquer provisão para créditos de cobrança duvidosa, carece de qualquer sentido, e salvo o devido respeito, todo o expendido pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, não se verificando, nesta parte, qualquer excesso de provisão, nem tão pouco incumprimento do ónus da prova;

14.ª Assim, atento todo o exposto, importa, pois, concluir que a liquidação adicional em crise é ilegal, na parte impugnada, pelo que não pode senão decidir-se como decidiu o Tribunal Recorrido, razão pela qual deve ser julgado improcedente o presente recurso e, consequentemente, manter-se a decisão recorrida.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Ilustre Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA!».

1.4 O Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e indicou como tribunal competente este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual o processo foi remetido a requerimento da Recorrente.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida, com a seguinte fundamentação ([3]):

«[…]

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Como ensina o Prof. Rui Duarte Morais [1][[1] Apontamentos ao IRC, págs. 119/120/125/126], "As provisões são registos contabilísticos de verbas destinadas a fazer face a um encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado mas de montante incerto"… "A consideração de uma provisão como custo de um determinado exercício dá tradução prática a dois dos sãos princípios da contabilidade:

-o princípio da prudência (tomam-se em consideração, no apuramento dos resultados do exercício, os riscos previsíveis e as perdas eventuais derivadas de um facto nele ocorrido);

-o princípio da especialização dos exercícios (imputa-se ao exercício em que o facto ocorreu o seu – ainda que só meramente possível – custo). A não constituição da provisão num dado exercício (ou a sua consideração por valor insuficiente) resulta numa violação deste princípio, na medida em que terá por efeito deslocar para outros exercícios custos pertencentes àquele».

«Questão discutida é a de saber quando é que em crédito deve ser considerado em mora para efeitos de constituição da respectiva provisão.

É frequente o credor, conhecedor das dificuldades económicas do devedor, aceitar mesmo que só tacitamente uma dilação (por vezes indefinida) do prazo de pagamento ou acordar (mesmo que só verbalmente) num pagamento em prestações. Na perspectiva do credor, o valor em causa, ainda que não podendo ser recebido no imediato não é de cobrança duvidosa. Só que, num exercício posterior, por constatar que a situação económica do devedor se deteriorou, o credor entende que existe um efectivo risco de incobrabilidade e aprovisiona o respectivo valor.

A Administração Fiscal, ao que parece, oferece alguma resistência à aceitação da constituição da provisão em tal tipo de circunstâncias. Atitude que nos merece, desde logo a crítica de, ao menos em muitos casos concretos, envolver certo «oportunismo»: por não aceitar, por intempestiva, a relevância fiscal da provisão num determinado exercício, corrige (para mais) o respectivo lucro tributável; isto sem haver lugar à correcção simétrica, do lucro apurado no exercício em que, no entender da A.F., a provisão deveria ter sido registada (em muitos casos, já terá decorrido o prazo em que já terá decorrido o prazo em que possível a correcção mesmo que oficiosa, do resultado tributável desse exercício anterior). Tal acaba por redundar, considerando o conjunto dos exercícios em causa, numa tributação por um rendimento parcialmente inexistente.

Sem pretender esgotar o tema duas considerações:

-se, por dado exercício, o crédito foi contabilisticamente considerado como de cobrança duvidosa (através da sua transferência da conta "clientes" para a subconta "clientes de Cobrança Duvidosa"), deverá ser feita a respectiva provisão, sob pena de tal custo não poder ser fiscalmente aceite em exercícios posteriores: Neste sentido lemos o disposto na parte final da alínea a) do n.º 1 do art. 34.º: créditos de cobrança duvidosa, evidenciados com tal na contabilidade;

-enquanto tal não acontecer, há que aceitar, ao menos como ponto de partida, que o contribuinte não considerou tal crédito como de cobrança duvidosa (pese embora possa já ter sido largamente ultrapassado o prazo previsto para pagamento» [2][[2] Neste sentido acórdão do STA, de 2003.04.30 – P. 0101/03, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt].

Nos termos do disposto no n.º 1/ d) do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, publicado no DR, 2.ª série, de 30 de Junho de 1995 "As instituições de crédito e as sociedades financeiras… são obrigadas a constituir provisões… para menos-valias de títulos e imobilizações financeiras".

Por sua vez o artigo 33.º/1/d) (à data do facto tributário) previa que pudessem ser deduzidos para efeitos fiscais as provisões que tiverem sido constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal às empresas submetidas à sua fiscalização.

Nos termos do disposto no artigo 33.º/1/ a) do CIRC e n.ºs 4 e 5 do Aviso 3/95 do [Banco de Portugal] *podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.*

Ora, como resulta do probatório, e sustenta a sentença recorrida, no que concerne às provisões (reforço) para cobertura de menos-valias/depreciações de títulos de investimento, a recorrida cumpriu o ónus, que lhe competia, de demonstrar que se verificavam os pressupostos legais para a constituição de tais provisões, nomeadamente os valores provisionados (artigos 342.º do CC e 74.º da LGT).

A AT para desconsiderar fiscalmente os custos em análise teria de demonstrar que o valor dos activos (C…….) era superior ao que a recorrida estimou, o que não logrou fazer, tal como não logrou demonstrar a inexistência de depreciação dos activos (D……..) ou ser outro que não o determinado pela recorrida o valor esperada.

No que concerne às alegadas provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa, como resulta do probatório, a recorrida não procedeu à sua dotação em montante superior ao permitido pelos números 4.º e 5.º do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, mas, tão-somente à transferência do excesso de provisões face aos novos critério de provisionamento consagrados no n.º 21 do referido Aviso 3/95, cujo valor não afectou os resultados do exercício, como, de resto, reconheceu a AT.

Em suma, em nosso entendimento e ressalvado melhor juízo, a recorrida cumpriu o ónus que lhe incumbia de demonstrar que se verificam os pressupostos de constituição das provisões.

Ao invés não logrou a AT cumprir o ónus da demonstração das razões que a levaram a desconsiderar as provisões».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a ora Recorrida no apuramento do lucro tributável do ano de 1995 podia deduzir os valores declarados como *(i)* reforço da provisão para títulos de investimento com referência à sociedade denominada "C……", *(ii)* reforço da provisão para menos-valias de títulos constituída com referência a obrigações emitidas pela sociedade denominada "D……" e *(iii)* constituição da provisão para créditos de cobrança duvidosa, o que, como procuraremos demonstrar adiante e em face das alegações de recurso e respectivas conclusões, passa por indagar

a) se pode considerar-se que foi constituída provisão para créditos de cobrança duvidosa, atenta a matéria de facto que foi dada como assente,

b) se pode discutir-se a legalidade das provisões à luz do critério da verificação do risco no exercício em causa,

c) se a sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação das regra do ónus da prova.

*** * ***

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos: «

1- O impugnante foi notificado da demonstração da liquidação correctiva de IRC do ano de 1995 nos termos constantes de fls. 34 e que aqui se dá por reproduzida.

2- Em função dessas correcções foi fixado o lucro tributável de € 21.609.671,48, quando o impugnante havia apurado € 17.866.075,44.

3- Face aos prejuízos fiscais reportados de anos anteriores não houve lugar a pagamento de colecta.

4- A liquidação ora impugnada resulta de uma acção de fiscalização por parte dos Serviços de Inspecção e Prevenção Tributária de Lisboa cujos fundamentos se encontram exarados no relatório de fls. 54 a 81 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

5- As correcções efectuadas ao impugnante e que o mesmo ataca, são as seguintes: "(...) Acréscimo de € 43.851,23, respeitante à desconsideração fiscal do reforço da provisão para títulos de investimento constituída com referência à sociedade C……., por se entender não ter o impugnante apresentado justificativos para a sua constituição; Acréscimo de € 249.398,95 respeitante à desconsideração fiscal do reforço da provisão para menos-valias de títulos constituída com referência a obrigações emitidas pela sociedade D…….. por se entender não ter o impugnante apresentado justificativos convincentes para a sua constituição e respectivo montante; *(...)* Acréscimo de € 3.086.227,19 respeitante a excesso de provisões para créditos de cobrança duvidosa*"*

6- A C……. não se encontrava cotada em bolsa de valores.

7- A referida C……. debateu-se com sérios problemas económicos e financeiros.

8- As participações sociais detidas pelo ora impugnante na C……. sofreram uma acentuada desvalorização.

9- No exercício de 1995 o impugnante efectuou um reforço da provisão respeitante aos títulos referidos em 8).

10- Na constituição da provisão foi tomado o valor de mercado baseado nas demonstrações financeiras da C…….

11- A empresa D…… no exercício de 1995 encontrava-se numa situação económica difícil.

12- À data do encerramento das suas contas suspendeu o pagamento dos juros.

13- As obrigações emitidas pela D……. sofreram uma acentuada desvalorização.

14- Dá-se aqui por reproduzido o documento junto a fls. 69 do PA.

15- No exercício de 1995 o impugnante não procedeu a qualquer dotação de provisões para cobrança duvidosa.

16- Contra a liquidação adicional de IRC ora em discussão, o impugnante apresentou reclamação graciosa, cfr. fls. 13 a 18 do PA.

17- A reclamação identificada em 16), foi totalmente indeferida nos termos constantes de fls. 22 a 24 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

18- A presente impugnação foi apresentada em 08 de Abril de 2002, cfr. fls. 2 destes autos e que aqui se dá por reproduzida».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Na sequência de uma acção de fiscalização, a AT considerou que a ora Recorrida, no apuramento do lucro tributável para efeitos de IRC do exercício do ano de 1995, tinha deduzido indevidamente como custos fiscais, para além do mais que ora não cumpre apreciar, os seguintes montantes:

a) Esc. 8.791.383$00 (€ 43.851,23), declarado como reforço da provisão para títulos de investimento com referência à sociedade denominada "C……..", porque considerou que a Contribuinte «*não apresentou justificativo para a sua constituição*»;

b) Esc. 50.000.000$00 (€ 249.398,95), declarado como reforço da provisão para menos-valias de títulos constituída com referência a obrigações emitidas pela sociedade denominada "D……..", porque entendeu que a Contribuinte «*não apresentou justificativos convincentes para a sua constituição e respectivo montante*»;

c) Esc. 618.733.000$00 (€ 3.086.227,19), declarado como provisão constituída para créditos de cobrança duvidosa, por considerar que foram excedidos os montantes permitidos pelos n.ºs 4 e 5 do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal.

Consequentemente, procedeu às correcções do lucro tributável declarado e à liquidação adicional do imposto que considerou em falta.

A Contribuinte impugnou judicialmente a liquidação na parte que respeita a essas correcções e a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, acolhendo a argumentação expendida na petição inicial, julgou a impugnação judicial procedente e anulou a liquidação na parte que teve origem naquelas correcções.

Para tanto, quanto à primeira das referidas correcções – respeitante ao "*reforço da provisão para títulos de investimento*", mais concretamente de títulos representativos do capital social da "C……..." –, após ter levado aos factos que deu como provados que a sociedade não se encontrava cotada em bolsa, se debateu «*com sérios problemas económicos e financeiros*» e que as respectivas participações sociais «*sofreram uma acentuada desvalorização*», motivo por que a Impugnante efectuou um reforço da provisão respeitante aos títulos de participação social da "C……." por si detidos, usando para o efeito o «*valor de mercado baseado nas demonstrações financeiras*» da própria sociedade (cfr. factos provados sob os n.ºs 6 a 10), entendeu que a opção da Impugnante tem sustentação na Carta Circular do Banco de Portugal ([4]), motivo por que, discordando do valor por que foi reforçada a provisão, «*cabia à administração fiscal demonstrar que o valor dos activos era superior ao estimado pela impugnante*»; porque a AT não efectuou (nem sequer ensaiou) essa demonstração, a Juíza do Tribunal *a quo* concluiu que «*se considera justificado o valor mencionado pelo mesmo na declaração modelo 22 do ano de 1995*».

No que respeita à segunda correcção – a que se refere ao "*reforço da provisão para menos-valias de títulos de investimento*", constituída relativamente às obrigações da "D……" – a sentença deu como factos provados que esta sociedade «*no exercício de 1995 encontrava-se numa situação económica difícil*», tendo suspendido o pagamento dos juros das obrigações emitidas, que «*sofreram uma acentuada desvalorização*», motivo por que, com base na informação financeira relativa à sociedade, procedeu ao reforço da provisão constituída para menos-valias respeitantes a esses títulos (cfr. factos provados sob os n.ºs 11 a 14 e penúltimo parágrafo de fls. 235); consequentemente, considerou que, não aceitando a AT o reforço daquela provisão e o respectivo montante, competia-lhe apresentar e demonstrar «*a inexistência da depreciação dos activos em questão*» ou um valor alternativo para a mesma depreciação, o que não fez.

Finalmente, quanto à terceira correcção – respeitante à "*constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa*" – a sentença deu como provado que «[n]*o exercício de 1995 o impugnante não procedeu a qualquer dotação de provisões para cobrança duvidosa*» (cfr. facto provado sob o n.º 15) e que, ao invés, «*resulta dos elementos juntos aos autos, bem como do depoimento das testemunhas, que o valor inscrito em tal rubrica advém da transferência do excesso de provisões tendo em conta os novos critérios de provisionamento definidos no n.º 21 do Aviso 3/95 de 30.6* [do Banco de Portugal]» (cfr. terceiro parágrafo de fls. 236), «[s]*ituação que não afectou os resultados do exercício, conforme a própria Administração fiscal reconhece na informação prestada em 23.07.2001 e constante do PA (reclamação graciosa) a fls. 19*», motivo por que não pode considerar-se que tenha havido qualquer movimento susceptível de afectar ilegalmente o resultado líquido do exercício, a demandar a correcção que foi efectuada pela AT.

A Fazenda Pública discordou da sentença e dela recorreu. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, a Recorrente contesta o entendimento adoptado pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de que, discordando a AT do reforço das provisões para títulos de investimento e para menos-valias de imobilizações financeiras, competia-lhe alegar e demonstrar ou a inexistência da depreciação dos activos ou o valor alternativo dessa depreciação, sustentando que a

sentença fez errada interpretação e aplicação das regras do ónus da prova. Será, pois, questão a conhecer, como adiantámos em 1.7, e dela nos ocuparemos adiante em 2.2.2.

Considera também a Recorrente que a sentença fez errado julgamento no que se refere à provisão para créditos de cobrança duvidosa. Mas, salvo o devido respeito, afigura-se-nos que a Recorrente não fez a melhor interpretação da sentença no que se refere à correcção que teve origem na desconsideração dessa provisão.

Na verdade, como bem salientaram a Recorrida (cfr. conclusões 3.ª, 12.ª e 13.ª das contra-alegações, que ficaram transcritas em 1.3) e o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o antepenúltimo parágrafo da transcrição do parecer em 1.5), no que a essa correcção se refere, a sentença recorrida não se alicerça no incumprimento do ónus da prova pela AT, tendo, ao invés, concluído que, face aos elementos carreados para os autos, a Recorrida não efectuou quaisquer dotações para provisões para créditos de cobrança duvidosa no exercício de 1995 (cfr. facto provado sob o n.º 15). Se a Recorrente, discordando dessa asserção, a pretendia questionar, deveria ter estruturado o seu recurso em moldes diversos, designadamente atacando a matéria de facto e, como realçou a Recorrida, para fazê-lo deveria ter dado cumprimento ao disposto no art. 685.º-B do CPC ([5]), na redacção em vigor à data ([6]), o que não fez ([7]).

Por outro lado, atento o teor da conclusão 9 das alegações de recurso, a Recorrente parece sustentar, relativamente a todas as correcções em causa, que não está demonstrado que o risco que justificaria a constituição ou reforço das provisões se tenha verificado em 1995, sendo que, na falta dessa demonstração, a questão teria que ser decidida desfavoravelmente à Impugnante, por força do disposto no art. 342.º do CC.

Desde logo, o risco de incobrabilidade ([8]) só poderia fazer sentido relativamente a provisões para cobrança duvidosa. Na verdade, no art. 33.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC ([9]) (CIRC), estabelece-se que, face a créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade, podem constituir-se provisões para cobrir o risco de incobrabilidade, que relevarão negativamente na determinação do lucro tributável.

O art. 34.º, n.º 1, do CIRC, define créditos de cobrança duvidosa como sendo «*aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado*» e indica, nas suas três alíneas, de aplicação disjuntiva ([10]), três grupos de situações em que o risco de incobrabilidade se mostra justificado.

A fim de perseguir a verdade fiscal e de evitar o casuísmo e a subjectividade, bem como a possibilidade de manobrar de forma ilegítima o lucro tributável, a constituição das provisões tem ainda de conformar-se com o princípio da especialização dos exercícios (cfr. art. 18.º, n.º 1, do CIRC), o que significa que, logo que verificados os requisitos de qualquer uma das alíneas do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, o contribuinte que quiser aproveitar a possibilidade de constituir provisões para cobrir o risco de cobrança do crédito e de as deduzir como custo fiscal terá que o fazer no ano em que esse risco se verificou (e o fez relevar na contabilidade), sob pena de o não poder fazer mais tarde (ainda que ao abrigo de outra alínea). É com esse sentido que deve interpretar-se a afirmação, tanta vezes repetida, mas, salvo o devido respeito, algo imprecisa, de que "*a constituição de provisões é obrigatória para efeitos fiscais no exercício em que se verifica a mora*" ([11]).

A não ser assim, estaria a permitir-se ao contribuinte escolher o exercício em que lhe fosse mais conveniente diminuir a sua matéria tributável, em flagrante violação do princípio da especialização dos exercícios e do disposto no art. 18.º, n.º 1, do CIRC ([12]). Para obviar a distorções, designadamente às provocadas pela cobrança de um crédito relativamente ao qual se tenha constituído provisão, é que o n.º 2 do art. 33.º do CIRC dispõe que as provisões «*que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam* [...] *consideram-se proveitos do respectivo exercício*».

Mas, regressando à situação *sub judice*, não faz sentido invocar a inverificação do risco da incobrabilidade uma vez que, como deixámos já dito, a sentença recorrida decidiu que «[n]*o exercício de 1995 a Impugnante não procedeu a qualquer dotação de provisões para cobrança duvidosa*» (cfr. n.º 15 dos factos provados) e a Recorrente não questionou essa decisão.

Acresce que a AT também não usou como fundamento para não aceitar a provisão para créditos de cobrança duvidosa que o risco da incobrabilidade dos créditos foi verificado em exercício anterior àquele em que ocorreu essa constituição. Na verdade, como a sentença deu como assente, essa não-aceitação alicerçou-se tão-só no fundamento de que «*o valor da dotação em causa é em montante superior ao permitido pelos n.ºs 4 e 5 do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal*» (cfr. primeiro parágrafo de fls. 296).

Ora, como é sabido, no contencioso tributário o tribunal não pode conhecer da legalidade do acto a coberto de pressupostos que não estiveram na base da sua prática, sendo que apenas se poderão considerar como pressupostos do acto tributário aqueles que a AT fez constar da declaração fundamentadora que externou quando da prática do mesmo, não relevando outros eventuais fundamentos que não constem daquela declaração, ainda que porventura mais ajustados à concreta situação.

Esta mesma argumentação, *mutatis mutandis*, valeria para afastar a inverificação do requisito temporal relativamente ao reforço das provisões para títulos não cotados representativos do capital

social da "C……." e para menos-valias das obrigações da "D……..", isto caso se considere que a Recorrente também pretende pôr em causa o julgamento efectuado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto relativamente a essas provisões com o fundamento de que as mesmas não cumpriram na sua constituição o requisito temporal, ou seja, que não foram constituídas no exercício em que se verificou a factualidade que as poderia justificar. É que não foi essa a fundamentação utilizada pela AT para as não aceitar como custos do exercício e para proceder às respectivas correcções; a fundamentação oportunamente externada relativamente a essas correcções foi, como deixámos já dito, quanto à primeira, que a Impugnante «*não apresentou justificativos para a sua constituição*» e, quanto à segunda, não ter a Impugnante «*apresentado justificativos convincentes para a sua constituição e respectivo montante*» (cfr. facto provado sob o n.º 5).

De tudo o que vimos de dizer, resulta que a única questão que ora se nos impõe apreciar e decidir é a que acima ficou enunciada: saber se a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto fez correcto julgamento quando considerou que era à AT, em face da sua discordância do reforço das provisões para títulos de investimento e para menos-valias de imobilizações financeiras, que competia alegar e demonstrar ou a inexistência da depreciação dos activos ou o valor alternativo dessa depreciação.

2.2.2 DA LEGALIDADE DAS CORRECÇÕES PELA NÃO-ACEITAÇÃO DO REFORÇO DAS PROVISÕES PARA TÍTULOS E PARA MENOS-VALIAS DE TÍTULOS

Segundo a sentença recorrida, as provisões em causa foram constituídas de acordo com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal, como o impunha o art. 33.º, n.º 1, alínea d), do CIRC ([13])

Note-se que o regime das provisões das instituições de crédito e sociedades financeiras vigente à data constava do Aviso de Banco de Portugal n.º 3/95, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 30 de Junho de 1995, ao abrigo da competência que lhe é atribuída pelo art. 115.º, n.º 1, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.

Ou seja, as provisões para riscos gerais de crédito estavam expressamente excluídas da possibilidade de serem deduzidas para efeitos fiscais e só eram admissíveis como custos fiscalmente dedutíveis as provisões para riscos bancários gerais que fossem constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal ([14]). «*Estamos perante um caso nítido de delegação do poder administrativo próprio de certa administração directa do Estado (a administração fiscal) numa outra administração não fiscal do Estado exercida por forma indirecta, numa administração levada a cabo através de institutos públicos, como é o caso do Banco de Portugal, cuja explicação se prende com o facto de este se encontrar melhor posicionado para surpreender e dar satisfação ao interesse público que aqui se resolve numa certa conciliação entre os interesses da obtenção de receitas fiscais com os da execução de uma correcta política monetária e financeira a ser concretizada por todos os agentes financeiros e que constitui uma específica atribuição do Banco de Portugal*» ([15]) ([16]).

Como também salientou a Juíza do Tribunal *a quo*, o referido Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal impunha, na alínea d) do seu n.º 1, a constituição de provisões «[p]*ara menos-valias de títulos e imobilizações financeiras*».

Resulta da matéria de facto que foi dada como assente que:

• o "A……." detinha títulos emitidos pela "C……", representativos do respectivo capital social; em face das dificuldades económico-financeiras experimentadas pela "C……" em 1995, as respectivas participações sociais sofreram uma acentuada desvalorização, o que levou aquela instituição bancária a reforçar a provisão para menos-valias relativamente a esses títulos; porque a "C……" não se encontrava cotada em bolsa, esse reforço da provisão foi efectuado tomando como base o valor de mercado dos títulos tendo em conta as demonstrações financeiras da "C……";

• o "A……" detinha obrigações emitidas pela "D……"; esta sociedade, em virtude da sua difícil situação económica, em 1995 suspendeu o pagamento dos juros devidos por aqueles títulos, o que originou uma forte desvalorização dos mesmos, o que levou o banco a reforçar a provisão constituída relativamente a esses títulos, utilizando para o efeito a informação financeira relativa àquela sociedade;

• a AT não aceitou essas provisões com os seguintes fundamentos: «*não ter o impugnante apresentado justificativos para a sua constituição*», relativamente à primeira das referidas provisões, e «*não ter o impugnante apresentado justificativos convincentes para a sua constituição e montante*», relativamente à segunda.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou que a Impugnante andou bem ao efectuar aquelas provisões, pois ficou demonstrada a verificação do risco de perdas futuras em consequência da depreciação dos títulos em causa e, bem assim, os respectivos montantes foram fixados de acordo com critérios objectivos, a saber, as demonstrações financeiras que lhe foram fornecidas pela "C……." e a informação financeira disponível relativamente à "D……".

E também nós subscrevemos esse juízo: em face da manifesta depreciação dos títulos em causa, a Contribuinte não só procedeu correctamente ao provisionar futuras e eventuais perdas resultantes da transmissão desses títulos, como até a constituição (ou reforço) dessas provisões lhe era imposta

por força do disposto no Aviso n.º 3/95, em razão da sua qualidade de instituição bancária e, por isso, sujeita à disciplina do Banco de Portugal.

Por outro lado, como também bem salientou a Juíza do Tribunal *a quo*, na determinação do valor dos títulos não cotados em mercado a Contribuinte limitou-se a seguir as instruções veiculadas pelo Banco de Portugal na Carta-circular n.º 50/E-DSB.

E, note-se bem, não foi invocado como fundamento para as correcções que a Contribuinte tenha incumprido com o dever de colaboração a que estava sujeita, designadamente por ter omitido a apresentação de qualquer documento ou por ter recusado a prestação de qualquer informação que lhe tenha sido solicitada pela AT, antes se tendo esta limitado a uma formulação vaga e genérica de «*não ter o impugnante apresentado justificativos para a sua constituição*» e «*não ter o impugnante apresentado justificativos convincentes para a sua constituição e montante*».

Ora, sendo certo que o IRC está sujeito a autoliquidação, a AT não invocou, nem nós conhecemos, norma ou princípio legal que imponha ao contribuinte apresentar esses justificativos com a declaração.

Claro que a AT lhos poderia ter solicitado no âmbito das funções de fiscalização que lhe estão cometidas, mas, reiteramos, não vem alegado como fundamento das correcções em causa que a Contribuinte tenha incumprido qualquer dever nessa sede.

Assim, acompanhamos a sentença recorrida na conclusão de que, não aceitando a AT o reforço daquelas provisões e os respectivos montantes, competia-lhe alegar «*a inexistência da depreciação dos activos em questão*» ou um valor alternativo para a mesma depreciação, o que não fez. No entanto, como deixámos já dito, não foi com nenhum desses fundamentos que a AT desconsiderou fiscalmente as provisões em análise.

Concluímos, pois, que bem andou a sentença recorrida ao julgar ilegal a actuação da AT de corrigir a matéria tributável por ter desconsiderado como custos fiscalmente dedutíveis as verbas respeitantes ao reforço das provisões.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Com referência ao ano de 1995, as instituições bancárias estavam sujeitas à disciplina do Banco de Portugal no que respeita à constituição de provisões.

II - Na declaração a apresentar para autoliquidação do IRC não se exige que o contribuinte, instituição bancária, apresente os justificativos para a constituição de provisões para títulos de investimento e menos-valias de títulos, sem prejuízo de a AT ulteriormente e no exercício dos sues poderes de fiscalização, lhos poder solicitar.

III - Não se demonstrado a violação de qualquer dever de colaboração por parte do contribuinte, não pode a AT desconsiderar essas provisões como custos fiscais do exercício, a menos que alegue e demonstre que não havia fundamento para a sua constituição ou que houve exagero nos respectivos valores.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, acordam em negar provimento ao recurso.

Sem custas (uma vez que a Fazenda Pública delas está isenta nos processos de natureza tributária no regime aplicável, que é o anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Pedro Delgado — Casimiro Gonçalves.*

([1]) A Administração tributária (AT) procedeu a outras correcções com as quais a Contribuinte se conformou.

([2]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

([3]) As notas que estavam em rodapé no original, serão agora transcritas no texto entre parêntesis rectos.

([4]) Apesar de a sentença não o dizer, por certo se refere à Carta Circular n.º 50/E-DSB, de 5 de Maio de 1993, invocada pela Impugnação na petição inicial.

([5]) *«1 - Quando se impugne a decisão proferida sobre a matéria de facto, deve o recorrente obrigatoriamente especificar, sob pena de rejeição:*

a) Quais os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados;

b) Quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida.

2 - No caso previsto na alínea b) do número anterior, quando os meios probatórios invocados como fundamento do erro na apreciação das provas tenham sido gravados, incumbe ainda ao recorrente, sob pena de rejeição do recurso, indicar os depoimentos em que se funda, por referência ao assinalado na acta, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 522.º-C.

[…]»

([6]) Referimo-nos ao Código de Processo Civil anterior à reforma operada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto, e na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto.

([7]) Se o tivesse feito, a competência para conhecer do recurso não seria deste Supremo Tribunal Administrativo, mas do Tribunal Central Administrativo Norte, como resulta das regras de distribuição da competência em razão da hierarquia, maxime os arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, e, bem assim, o disposto no art. 280.º, n.º 1 do CPPT.

([8]) Apesar de na conclusão 9 a Recorrente se referir apenas a risco, conjugando essa conclusão com o teor das alegações, designadamente as vertidas sob os n.ºs 23 e 24, verificamos que se refere a risco de incobrabilidade das dívidas.

([9]) Aqui como adiante, as referências ao CIRC são para a versão em vigor à data, ou seja, para a versão anterior à revisão de que foi objecto por parte do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

([10]) Cfr. o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Junho de 1999, proferido no processo com o n.º 23.089, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Junho de 2002 (http://dre.pt/pdfgratisac/1999/32223.pdf), págs. 2184 a 2189, com sumário também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/038166b47b415124802568fc003a0556?OpenDocument.

([11]) Com interesse para a correcta interpretação dessa expressão, vide o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Abril de 2003, proferido no processo com o n.º 101/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 7 de Abril de 2004 (http://dre.pt/pdfgratisac/2003/32220.pdf), págs. 864 a 868, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/70bf7d398fd7a1fb80256d21002bba2e?OpenDocument.

([12]) *«Os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios».*

([13]) *«1. Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:*

[…]

d) As que, de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal, tiverem sido constituídas pelas empresas sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e de outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro de Comunidade Europeia, bem como as que tiverem sido constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Instituto de Seguros de Portugal às empresas submetidas à sua fiscalização, incluindo as provisões técnicas que as empresas seguradoras se encontram legalmente obrigadas a constituir» (na redacção aplicável, que é a da Lei n.º 71/93, de 26 de Novembro - Orçamento Suplementar ao Orçamento do Estado para 1993).

([14]) Ao contrário do que sucede relativamente a outras provisões, em que o legislador enunciou o seu critério definidor e reservou para a AT o poder regulamentar de fixar as respectivas taxas e limites, neste caso delegou no Banco de Portugal o exercício do poder tributário de fixação da disciplina relativa à constituição das provisões próprias da actividade bancária e susceptíveis de serem consideradas como custos para efeitos de IRC (cf. art. 33.º, n.º 1, alínea d), do CIRC, na referida redacção.

([15]) Como ficou dito no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Março de 1998, proferido no processo com o n.º 16.745, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Maio de 2001 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1998/32410.pdf), págs. 34 a 38 e com sumário disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/144636bf876b7826802568fc0039aa0d?OpenDocument.

([16]) Desde 1 de Janeiro de 2007, o próprio CIRC prevê o regime das provisões aplicável ao sistema financeiro, tipificando as provisões fiscalmente aceites, nos termos do art. 35.º-A, que foi aditado pelo art. 53.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Caducidade do Direito à Liquidação. Caducidade do Direito de Impugnar. Notificação. Artigo 45.º, n.º 6, da LGT.

Sumário:

I — Enquanto para aferir da caducidade do direito de impugnar judicialmente é mister que a notificação assegure o efectivo conhecimento do acto pelo notificando (assim assegurando o cabal exercício de todos os direitos de reacção contra o mesmo, sendo que a exigência de notificação, porque tem subjacente ou está conexionada com o direito de impugnação de actos administrativos lesivos consagrada no n.º 4 do artigo 268.º da CRP, surge aqui como garantia fundamental dos cidadãos), quando se trata de aferir da caducidade do direito à liquidação a notificação visa apenas garantir que o acto foi praticado dentro do prazo para o exercício desse direito.

II — O facto de, perante uma notificação irregular (a carta registada foi enviada e recebida, mas sem que obedeça ao formalismo legalmente imposto, designadamente o aviso de recepção), não se ter dado como provado o efectivo conhecimento do acto notificando pelo seu destinatário – o que determinou a revogação da sentença que considerou caducado o direito de impugnar o mesmo acto –, não impede que se considere a notificação suficiente para demonstrar a prática do acto dentro do prazo da caducidade do direito à liquidação (cfr. artigo 45.º, n.º 6, da LGT), não podendo argumentar-se em sentido contrário com uma pretensa violação do caso julgado.

Processo n.º 726/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……., L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 674/07.1BELLE

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada "A……., Lda." (adiante Impugnante ou Recorrida) deduziu impugnação judicial contra as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que lhe foram efectuadas com referência a cada um dos trimestres do ano de 2002.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé proferiu uma primeira sentença (de fls. 294 a 310) em que julgou caducado o direito de impugnar e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

1.3 Dessa sentença recorreu a Impugnante para o Tribunal Central Administrativo Sul que, pelo acórdão de fls. 361 a 379, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e ordenou que os autos regressassem à 1.ª instância para conhecimento do mérito da impugnação judicial.

1.4 Regressados os autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, foi proferida nova sentença (de fls. 387 a 403) que, julgando procedente a impugnação judicial com fundamento na caducidade do direito à liquidação, anulou a liquidação impugnada.

1.5 Dessa sentença recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo e o recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.6 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

a) As questões decidendas são: a impugnante foi validamente notificada do exercício do direito de audição e como tal poderia ser notificada da liquidação adicional de IVA através de carta registada, nos termos do art. 38.º n.º 3 do CPPT? E, caso assim se não entenda, se a formalidade da exigência de notificação por carta registada com aviso de recepção, se degradou em formalidade não essencial com a tomada de conhecimento da liquidação pela ora recorrida?

b) Do art. 77.º n.º 6 da LGT e art. 36.º do CPPT resulta que os actos tributários que afectem os direitos e interesses dos contribuintes só produzem efeitos quando lhes sejam validamente notificados (Vide art. 268.º n.º 3 da CRP);

c) O art. 60.º n.º 1 alínea e) e n.º 4 da LGT conjugado com art. 60.º do RCPIT prevê que o direito de audição deve ser enviado em carta registada simples para o domicílio fiscal do contribuinte;

d) A carta registada enviada para a sede da sociedade impugnante, para efeitos do exercício do direito de audição relativamente ao projecto de relatório, foi devolvida com a indicação de "mudou-se", mas por consulta aos dados do Sistema Informático da DGCI (Cadastro dos Contribuintes), verificou-se que naquela data a sua sede manteve-se inalterada;

e) Logo, qualquer posterior alteração da sua sede é ineficaz perante a Administração Tributária enquanto não lhe for comunicada, nos termos do disposto no art. 43.º n.º 2 do CPPT e art. 19.º n.º 3 da LGT;

f) Ora, tendo a sociedade mantido a sua sede, tal notificação tem de considerar-se validamente efectuada, já que a lei não exige para a mesma a notificação pessoal ou com aviso de recepção;

g) O n.º 3 do art. 38.º do CPPT (redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12), estabelece que as notificações de liquidações de tributos que resultem de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição são efectuadas por carta [registada] *simples, presumindo-se efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte quando aquele seja dia não útil, nos termos do n.º 1 do art. 39.º do CPPT;*

h) Razão porque a Administração Tributária procedeu ao envio de carta registada simples para a sede da impugnante para concretizar, de forma válida, a notificação do acto de liquidação, a qual se deve considerar feita no 3.º dia posterior ao registo, tendo em conta que a mudança da sede, não comunicada à Administração, implica a inoponibilidade da falta do seu recebimento (Cfr. art. 38.º n.º 3 e art. 43.º n.º 2 ambos do CPPT);

i) Ou seja, a efectiva notificação para efeitos do exercício do direito de audição da correcção efectuada à matéria colectável torna suficiente o envio de carta registada simples para a perfeição da notificação do acto de liquidação, o que aqui ocorreu;

j) Se assim não se entender, o que só por mero dever de patrocínio se concede, sempre se dirá que, a formalidade da exigência de notificação por carta registada com aviso de recepção, degradou-se em formalidade não essencial com a tomada de conhecimento da liquidação pela impugnante, ora recorrida, senão veja-se:

k) As liquidações de IVA foram igualmente devolvidas com a indicação de "mudou-se", mas do Sistema Informático da DGCI (Cadastro dos Contribuintes) não consta qualquer alteração da sede da sociedade, por isso, não tendo cumprido o dever de a actualizar, tal facto não pode ser oponível à Administração Tributária, nos termos do art. 43.º n.º 1 e 2 do CPPT e do art. 19.º n.º 3 da LGT, pelo que têm-se por validamente notificadas;

l) A teoria das formalidades não essenciais é uma decorrência do princípio do aproveitamento dos actos, defendendo que quando uma formalidade não é realizada mas o objectivo material foi atingido, essa formalidade transforma-se em formalidade não essencial, sendo o acto apenas irregular, assim

m) A prova que a notificação foi recebida pela impugnante sana a irregularidade procedimental (formalidade ad probationem);

n) Do probatório (prova documental - doc. 3 a 6 da contestação e prova testemunhal cassete n.º 236) retira-se com segurança que a impugnante teve conhecimento da liquidação de imposto, já que foi a sua conduta durante todo o procedimento inspectivo que obstaculizou qualquer notificação postal ou pessoal;

o) Na mesma sede da sociedade existia uma outra empresa cujos sócios gerentes eram os mesmos desta sociedade impugnante, então como é que se pode dizer que a Administração Tributária não provou o efectivo conhecimento pela impugnante daquela notificação, se esta foi para aí enviada e entregue;

p) Assim sendo, provou-se que foi efectivada a notificação ao contribuinte pela forma legal, dentro do prazo de caducidade, pelo que não há dúvidas que tem-se por verificada a caducidade do direito à respectiva liquidação;

q) A douta sentença padece de erro de julgamento por violação do disposto nos arts. 38.º n.º 3 e 43.º n.º 2 ambos do CPPT e art. 19.º n.º 3 e 45.º n.º 1 da LGT.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo JUSTIÇA» ([1]).

1.7 A Impugnante contra alegou, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor: «

I - O recurso interposto pela recorrente incide sobre sentença proferida, em 18.4.2011, pela 2.ª Unidade Orgânica, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, a qual julgou procedente a falta de atempada e regular notificação da impugnante no prazo de caducidade do direito de liquidação.

II - A sentença sub judice foi emitida pelo douto Tribunal a quo na sequência e em cumprimento de anterior Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) proferido em 3.11.2010, no processo n.º 4270/10, o qual havia já transitado em julgado.

*III - No âmbito do recurso já apreciado pelo TCAS "*A questão decidenda traduz-se em saber se a impugnante deve considerar-se notificada da liquidação dentro do prazo de caducidade nos termos prescritos para a notificação por carta registada e, por conseguinte, se a presente impugnação foi tempestivamente apresentada*".*

IV - Tendo-se [n]*esse Tribunal de recurso decidido o seguinte: "*Mas isso significará que, no presente caso, a formalidade consistente na exigência de notificação por carta registada com aviso de recepção, se degradou em formalidade não essencial com a tomada de conhecimento da liquidação pela impugnante?

A nosso ver a resposta terá que ser negativa pois que a irregularidade de falta de formalidades legais ocorridas na notificação de um acto só poderá obter sanação mediante a prova do conhecimento efectivo desse acto pelo destinatário, ónus a cargo da Fazenda Pública, sendo a dúvida contra ela resolvida.

Ora, não se provando nos autos o efectivo conhecimento e existindo fundada dúvida sobre se o destinatário teve tal conhecimento, sendo o ónus da Fazenda Pública, essa dúvida beneficiará a impugnante (cfr. art. 341.º n.ºs 1 a 3 do Código Civil)

Desta forma, há que concluir que assiste razão à recorrente, não tendo ocorrido a caducidade do direito de impugnar, procedendo o presente recurso*."*

V - Uma vez que a sentença sub judice *se adequou agora ao decidido – e já transitado em julgado – em sede de recurso, nenhuma crítica será de se lhe dirigir.*

VI - Sob pena de, claro está, ocorrer uma violação de caso julgado.

*VII - Atente-se que a sentença recorrida bem andou ao precisar que "*a notificação irregular que impediu a caducidade do direito de acção, é precisamente a mesma que poderia impedir a caducidade do direito da administração fiscal proceder à liquidação do tributo*."*

VIII - Representando um absurdo ilogicismo judiciário a tese da recorrente, segundo a qual, uma e a mesma notificação poderá ser tida como válida, regular e operante quando em causa esteja a análise da caducidade do direito de liquidação e ser inválida, irregular e inoperante quando se esteja a analisar a caducidade do direito de impugnação.

IX - De salientar que o cotejo das notificações de imposto subjacentes aos autos com a doutrina da degradação de formalidades essenciais em formalidades não essenciais havia já sido levada a cabo pelo Acórdão do TCAS, tendo este decidido pela não degradação dessa formalidade.

X - Sem conceder, e por mera cautela imposta pelo dever de patrocínio, mais se diga que nos parece que nenhuma outra questão pertinente é legitimamente trazida a recurso, pois da análise das alegações e conclusões da recorrente parece que esta disconcorda, primordialmente, com a matéria de facto fixada em primeira instância.

XI - Contudo, o presente recurso elege como Tribunal ad quem o Supremo Tribunal Administrativo, o que pressupõe e implica a renúncia, por banda da recorrente, a que seja revista a matéria de facto

fixada em 1.ª instância, uma vez que o âmbito do presente recurso se verá exclusivamente limitado a matéria de direito nos termos do artigo 280.º, n.º 1, do CPPT.

XII - O erro de julgamento que à luz do artigo 38.º, n.º 3, do CPPT, a recorrente imputa ao tribunal a quo *não tem qualquer razão de ser uma vez que decorre do próprio probatório da sentença* sub judice *que a impugnante não foi efectivamente notificada para o exercício de direito de audição prévio à liquidação de imposto.*

XIII - Aliás, é notório que em 1.ª instância não conseguiu a ora recorrente exercer o ónus que sobre si incumbia, demonstrando e comprovando aí o efectivo recebimento por banda da impugnante das notificações que lhe foram dirigidas.

XIV - Tentando agora contornar essa questão – dando a recorrente de barato essa demonstração – pressupondo-a onde o tribunal de 1.ª instância teve o cuidado de analisar e avaliar, decidindo-se este, e bem, pela sua não verificação.

XV - Decisão que se deverá manter pois não é de acompanhar a recorrente na sua interpretação do artigo 43.º, n.º 2, do CPPT.

XVI - No qual a RFP vislumbra uma presunção inilídivel de efectivo recebimento, nos termos da qual bastará provar-se que uma dada notificação foi enviada para o domicílio constante de registo da administração fiscal para que possamos daí extrair o seu efectivo recebimento por banda do destinatário.

XVII - Presunção essa que a recorrente convida o Supremo Tribunal Administrativo a sancionar, ainda que para tal não subsista qualquer base ou fundamento legal.

XVIII - Pois a norma do artigo 43.º, n.º 2, do CPPT, não prevê semelhante presunção.

XIX - Dispondo apenas que não serão oponíveis à Administração Fiscal as faltas de recebimento de avisos e comunicações, "sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efectuadas." (sublinhado da recorrida).

XX - De modo que a mera alegação do artigo 43.º, n.º 2, do CPPT, não terá a virtuosidade de sanar comprovadas irregularidades de uma notificação de liquidação adicional de imposto, quer respeite à sua obrigatoriedade ou diga respeito aos termos legais que a mesma deveria ter observado.

XXI - Em suma, as alegações e conclusões da recorrente não contém qualquer prova, facto, circunstância ou alegação que nos permita concluir pela efectiva notificação da impugnante, seja da notificação de projecto de relatório de inspecção, seja da notificação de liquidações adicionais de imposto.

XXII - Pelo que nenhuma censura nos merece o decidido pelo Tribunal a quo *em face dos artigo 38.º, n.º 3 e artigo 43.º, n.º 2, do CPPT, devendo-se manter-se o decidido em primeira instância.*

Nestes termos e nos mais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, deverá ser negado provimento ao presente recurso e, em consequência, manter-se plenamente válida na ordem jurídica a sentença recorrida, assim fazendo V. Exas. a costumada Justiça».

1.8 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público, que se absteve de emitir parecer.

1.9 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.10 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar verificada a caducidade do direito à liquidação no que se refere às liquidações impugnadas, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se a notificação que não tenha sido considerada válida para efeitos de marcar o termo inicial do prazo para o exercício do direito de impugnação judicial das liquidações notificandas pode servir para considerar interrompido o prazo da caducidade do direito à liquidação referente aos mesmos actos.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos: «

A) A impugnante é uma sociedade por quotas, enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, cuja actividade foi iniciada em Julho de 1990 com o CAE 52.444 – Comércio a Retalho de Outros artigos Para o Lar, cfr. fls. 38.

B) Cessou a sua actividade em 31/12/2005 para fins de IVA, cfr. fls. 38.

C) Em cumprimento da ordem de serviço n.º 200602795, datada de 02/05/2006, a Impugnante foi alvo de procedimento inspectivo externo parcial com incidência em IVA e IRC relativo ao exercício de 2002, cfr. fls. 36.

D) Pelo ofício n.º 74372, de 18/09/2006, os Serviços de Inspecção enviaram à Impugnante – para a Av……,. ……., ……, lj. ……, 1000-…….. LISBOA –, sob registo postal CTT "R061 1575466PT", a notificação prévia para procedimento de inspecção, cfr. fls. 140.

E) A carta a que se refere a alínea anterior foi devolvida com a anotação "dizem-me ser desconhecido nesta morada", cfr. fls. 142.

F) Em 26/09/2006 foi enviada à Impugnante a notificação n.º 77294 para exibição da escrita, cfr. fls. 143 e 144.

G) A notificação a que se refere a alínea anterior foi enviada para a impugnante na morada Av. ……, ……. ……, Lj. ……, cfr. fls. 145.

H) Em 26/09/2006 foi enviado ao sócio gerente da Impugnante a notificação n.º 77295 para exibição da escrita, cfr. fls. 146 e 147.

I) A carta a que se refere a alínea anterior – expedida para a Rua ……., n.º ……., 2775-……. Carcavelos – veio devolvida com a anotação de "não reclamado", cfr. fls. 149.

J) Em 26/09/2006 foi enviado ao sócio gerente da Impugnante a notificação n.º 77296 para exibição da escrita, cfr. fls. 151 e 152.

K) A carta a que se refere a alínea anterior – expedida para a Rua ……., n.º ……., 2775-……. Carcavelos – veio devolvida com a anotação de "não reclamado", cfr. fls. 153.

L) Em 26/09/2006 foi enviado à sócia-gerente da Impugnante B……., a notificação n.º 77297 para exibição da escrita, cfr. fls. 154 e 155.

M) A carta a que se refere a alínea anterior – expedida para a Rua ……., n.º ……., 2775-……. Carcavelos – veio devolvida com a anotação de "não reclamado", cfr. fls. 156.

N) Em 26/09/2006 foi enviado ao TOC da Impugnante C……., a notificação n.º 77296 para exibição da escrita, cfr. fls. 158 a 160.

O) Em 25/10/2006 a Administração Fiscal enviou à Impugnante o "Projecto de Relatório da Inspecção Tributária" para a morada Av. ……., ……., ……., Lj. ……., através do registo CTT "RO 1932 12745PT", cfr. fls. 161 a 163.

P) A notificação a que se refere a alínea anterior veio devolvida com a anotação "mudou-se",

Q) Em 21/11/2006, AF enviou o relatório de inspecção tributária – of. 095518 – à impugnante, para Av. ……., ……. ……., Lj. ……., cfr. fls. 168 a 171.

R) A notificação a que se refere a alínea anterior veio devolvida com a anotação "mudou-se".

S) Em 21/11/2006 a AF enviou o relatório de inspecção tributária – of. 095517 – ao administrador da impugnante, D……., com a morada Rua ……., n.º ……., 2715-……. Carcavelos, através do registo CTT "R0610904948PT", cfr. fls. 165 a 167.

T) A notificação a que se refere a alínea anterior veio devolvida com a anotação "mudou-se".

U) Em 04/12/2006, a AF enviou 2.ª notificação do relatório de inspecção tributária – of. 100350 – à impugnante, para Av. ……., ……. ……., Lj. ……., cfr. fls. 172 a 174.

V) A notificação a que se refere a alínea anterior veio devolvida com a anotação "mudou-se".

X) Em 13/01/2007, a AF elaborou as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos 02012T, 0209T, 0206T e 0203T, cfr. fls. 175.

Z) O prazo de pagamento terminou em 31/03/2007, cfr. fls. 175.

AA) As liquidações a que se refere a alínea Z) foram todas notificadas em 05/02/2007, cfr. fls. 176 a 187, 266 a 269.

AB) Em 25/08/2007 a impugnante solicitou a emissão de uma certidão, ao abrigo do art. 37.º do Código Procedimento e Processo Tributário, cfr. fls. 17.

AC) A impugnante apresentou novo requerimento ao abrigo do art. 37.º do CPPT, cfr. alegado pela Impugnante e não contrariado pela Fazenda Pública.

AD) A Certidão foi entregue em 03/10/2007, cfr. fls. 29.

AE) A petição foi apresentada em 19/12/2007, cfr. fls. 119.

AF) A Impugnante tem o seu domicílio fiscal na Av. ……., n.º ……., ……., Lj. ……., cfr. relatório de inspecção a fls. 37».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Numa impugnação judicial instaurada pela sociedade ora Recorrente contra as liquidações de IVA que lhe foram efectuadas com referência ao ano de 2002 na sequência de uma inspecção que levou a que a AT lhe fixasse a matéria colectável e o imposto em falta com recurso a métodos indirectos, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, na primeira sentença proferida nestes autos, julgou caducado o direito de impugnar e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Note-se que o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial se conta, em regra, do termo do prazo para o pagamento voluntário [cfr. art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT ([2])] e que este, por sua vez, a menos que se encontre regulado expressamente pelas leis tributárias, é de 30 dias após a notificação para o efeito [cfr. art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT ([3])].

Na referida sentença, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé considerou, em síntese, que na data em que foi apresentada a petição inicial há muito se tinha esgotado o prazo deduzir a impugnação judicial e que, sendo certo que a Impugnante pediu uma certidão ao abrigo do art. 37.º do CPPT ([4]), também este pedido foi efectuado para além do termo do prazo para impugnar. Mais considerou que, apesar de a Impugnante alegar que não foi notificada das liquidações impugnadas, «*dos documentos juntos aos autos resulta que* […] *foi efectivamente notificada*».

A Impugnante recorreu dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão, decidiu no sentido de «*conceder provimento ao recurso, revogar a sentença, devendo conhecer-se do mérito da impugnação judicial*».

Se bem interpretamos o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, nele se considerou que, pese embora estarem provados o envio da carta de notificação para o domicílio fiscal da sociedade notificanda e o seu recebimento, porque essa carta não obedeceu às formalidades prescritas na lei, pois não foi enviada com aviso de recepção, como o deveria ter sido [uma vez que não se concretizou a notificação para exercício do direito de audiência prévia sobre a correcção da matéria tributável que poderia dispensar o aviso de recepção na carta enviada para notificação da subsequente liquidação, nos termos do n.º 3 do art. 38.º do CPPT ([5])], permanece a dúvida quanto ao efectivo conhecimento do acto notificado pelo seu destinatário, sendo que a dúvida quanto a este facto se deve decidir contra a AT, atento o disposto no art. 341.º, n.ºs 1 a 3, do Código Civil (CC). Assim, concluiu-se naquele aresto, não se pode julgar verificada a caducidade do direito de impugnar, uma vez que o início do prazo para o exercício deste direito implica uma notificação válida e regular ou, pelo menos, a prova da data do efectivo conhecimento do acto notificando.

Devolvidos os autos à 1.ª instância, para conhecimento do mérito (se a tal nada mais obstasse, como é óbvio), o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé proferiu nova sentença, na qual julgou a impugnação judicial procedente com fundamento na caducidade do direito à liquidação e deu por prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pela Impugnante.

Nesta nova sentença entendeu o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que «*a notificação irregular que impediu a caducidade do direito de acção é precisamente a mesma que poderia impedir a caducidade do direito da administração fiscal proceder à liquidação do tributo*», motivo por que «[n]*ão se podendo concluir que a Impugnante foi regularmente notificada, no prazo de caducidade, ou em qualquer outro, lógica é a conclusão de que caducou o direito do Estado proceder à liquidação do tributo, atendendo a que está em causa a liquidação adicional de IVA referente ao ano de 2002 e que há muito decorreu o prazo de 4 anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da L.G.T.*».

Contra esta sentença insurgiu-se a Fazenda Pública, que dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Começa a Fazenda Pública por questionar que a notificação houvesse de realizar-se por carta registada com aviso de recepção, uma vez que, a seu ver, deve considerar-se que a Impugnante foi notificada para exercer o direito de audiência prévia em sede de inspecção, sendo irrelevante a devolução da carta para o efeito com a menção de "mudou-se", porque, não tendo a Contribuinte comunicado à AT qualquer alteração da sua sede, a eventual mudança da mesma sempre lhe seria inoponível. Mais questiona a Fazenda Pública que a Recorrida não tenha tido conhecimento do acto notificando. Finalmente, considera que está demonstrado que a notificação foi efectivada dentro do prazo da caducidade, pelo que não pode considerar-se verificada a caducidade do direito à liquidação.

Por seu turno, a Impugnante sustenta a manutenção da sentença recorrida – que julgou verificada a caducidade do direito à liquidação e, em consequência, anulou as liquidações impugnadas – com o argumento de que a mesma foi proferida em cumprimento do referido acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul e que, decidindo-se em sentido contrário, incorrer-se-ia, não só em violação do caso julgado, como também num «*absurdo ilogicismo judiciário*» decorrente de «*uma e a mesma notificação poder* […] *ser tida como válida, regular e operante quando em causa esteja a análise da caducidade do direito de liquidação e ser inválida, irregular e inoperante quando se esteja a analisar a caducidade do direito de impugnação*».

Antes do mais, cumpre ter presente que, contrariamente ao que parece supor a Recorrente, não pode agora voltar a apreciar-se a questão de saber se a notificação da liquidação podia ser efectuada por carta registada simples, o que implicaria reabrir também a questão de saber se a Contribuinte foi ou não notificada para o exercício do direito de audiência em sede de inspecção, como também não pode reapreciar-se a questão de saber se a notificação da liquidação chegou ou não ao conhecimento da ora Recorrida, tudo por que essas questões foram já decididas pelo acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido nos presentes autos, que transitou em julgado [cfr. art. 628.º do Código de Processo Civil (CPC) ([6])], e, por isso, estão a coberto da força do caso julgado [cfr. art. 621.º do CPC ([7])].

Assim, como deixámos dito em 1.10, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar verificada a caducidade do direito à liquidação no que se refere às liquidações impugnadas, o que, como procuraremos demonstrar, passa unicamente por indagar se a notificação que não tenha sido considerada válida para efeitos de marcar o termo inicial do prazo para o exercício do direito de impugnação judicial da liquidação notificanda pode servir para considerar interrompido o prazo da caducidade do direito à liquidação referente ao mesmo acto.

2.2.2 DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

A sentença recorrida considerou que, porque o Tribunal Central Administrativo Sul revogou a primeira sentença proferida nestes autos, que julgou caducado o direito de impugnar com fundamento na irregularidade da notificação do acto impugnado e na falta de prova do efectivo conhecimento do teor da mesma, também haveria de considerar-se que a mesma notificação, porque irregular, não podia impedir a caducidade do direito à liquidação. Assim, e por «*falta de atempada e regular notificação da Impugnante no prazo de caducidade do direito à liquidação*», julgou procedente a impugnação

judicial com fundamento na caducidade desse direito, invocada como um dos fundamentos do pedido de anulação dos actos impugnados. Mais julgou prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas na petição inicial.

Na verdade, como deixámos já dito, o Tribunal Central Administrativo Sul, apreciando o recurso interposto da primeira sentença proferida nestes autos – que tinha decidido pela caducidade do direito de acção – considerou que, apesar de provados o envio da carta para notificação no domicílio fiscal da sociedade Impugnante e o seu recebimento, não podia dar-se como provado que esta tivesse tomado efectivo conhecimento do seu teor. Isto porque essa carta não obedeceu às formalidades prescritas na lei (pois não fora enviada com aviso de recepção, como o deveria ter sido, uma vez que não se concretizou a notificação para exercício do direito de audiência prévia sobre a correcção da matéria tributável que poderia dispensar o aviso de recepção na carta enviada para notificação da subsequente liquidação, nos termos do n.º 3 do art. 38.º do CPPT) e permanecia a dúvida quanto ao efectivo conhecimento do acto notificado pela Impugnante, sendo que a dúvida quanto a este facto se deve decidir contra a AT, atento o disposto no art. 341.º, n.ºs 1 a 3, do CC. Assim, concluiu-se naquele aresto, não se pode julgar verificada a caducidade do direito de impugnar, uma vez que o início do prazo para o exercício deste direito implica uma notificação válida e regular ou, pelo menos, a prova da data do efectivo conhecimento do acto notificando.

A Fazenda Pública discorda desse entendimento e, se bem que por motivos diversos dos por ela invocados, entendemos que, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, se deve considerar que a notificação em causa interrompeu o prazo da caducidade do direito à liquidação. Vejamos:

É certo que, como se afirmou na sentença recorrida, «*a notificação irregular que impediu a caducidade do direito de acção é precisamente a mesma que poderia impedir a caducidade do direito da administração fiscal proceder à liquidação do tributo*».

Porém, já não podemos concordar que a irregularidade da notificação – que ora não pode discutir-se e tem de aceitar-se – seja impeditiva da interrupção da caducidade do direito à liquidação. Isto, como procuraremos demonstrar, sem que haja violação alguma do caso julgado, na medida em que não questionamos a irregularidade da notificação, nem que se verifique o «*absurdo ilogicismo judiciário*» que a Recorrida imputa à *«tese da recorrente, segundo a qual, uma e a mesma notificação poderá ser tida como válida, regular e operante quando em causa esteja a análise da caducidade do direito de liquidação e ser inválida, irregular e inoperante quando se esteja a analisar a caducidade do direito de impugnação*».

Vejamos:

Para aferir da caducidade do direito de impugnar judicialmente é mister que a notificação assegure o efectivo conhecimento do acto pelo notificando. Só assim se assegura a este a possibilidade de exercer todos os direitos de reacção contra o acto notificado, sendo que a exigência de notificação, porque tem subjacente ou está conexionada com o direito de impugnação de actos administrativos lesivos [cfr. art. 268.º, n.ºs 3 e 4 da Constituição da República Portuguesa ([8]) (CRP), surge aqui como garantia fundamental dos cidadãos].

Daí que o Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão proferido nestes autos, em face da irregularidade da notificação, tenha considerado indispensável a prova do efectivo conhecimento do acto e, na dúvida sobre esse facto, tenha considerado que a mesma deveria ser decidida contra a AT, por força da aplicação das regras da distribuição do ónus da prova ([9]).

Já quando se trata de aferir da caducidade do direito à liquidação a notificação visa apenas garantir que o acto foi praticado dentro do prazo para o exercício desse direito.

Assim sendo, afigura-se-nos que a irregularidade da notificação – que consistiu no facto de a mesma ter sido remetida à ora Recorrida por carta registada simples e não por carta registada com aviso de recepção – não impede que se considere que a notificação foi efectuada dentro do prazo da caducidade, tanto mais que ficou provado que a carta foi remetida e recebida na sede (domicílio fiscal) da sociedade ora recorrida.

Aliás, o próprio acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul deixou registado – e bem – que «*a notificação efectuada ainda que não possa ser considerada válida nem regular (por omissão de formalidades legais) é, no entanto, eficaz (por ter chegado ao conhecimento da interessada) pelo que produziu efeitos, designadamente a título de interpelação para pagamento do imposto*» (cfr. último parágrafo de fls. 376 e fls. 377).

Na verdade, o n.º 6 ([10]) do art. 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), dispõe: «*Para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1* [que fixa o prazo de caducidade do direito à liquidação]*, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil*».

O preceito não distingue entre a carta registada simples e a carta registada com aviso de recepção, sendo que nele está consagrada uma presunção de notificação para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação.

Ou seja, enquanto «[à] *face da redacção inicial deste art. 45.º da LGT, a notificação, para obstar à caducidade, tinha de chegar efectivamente ao destinatário dentro do prazo de caducidade*», «*a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, aditou o n.º 6, em que se estabelece uma presunção que as notificações sob registo se consideram validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil*» ([11]).

Essa presunção é de considerar inilidível, «*como se depreende do uso da palavra «sempre», que não deixa margem para qualquer restrição quanto à amplitude de aplicabilidade da presunção, e da expressão «consideram-se» e não «presumem-se» como se refere no art. 39.º, n.º 1, do CPPT, para situação semelhante, neste último caso com possibilidade de ilisão, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo*» ([12]), sendo que é essa impossibilidade de ilidir a presunção que dá sentido útil ao n.º 6 do art. 45.º.

«*Porém, como resulta da parte inicial deste n.º 6, a presunção inilidível aqui prevista vale apenas «para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1», pelo que a notificação não se presume efectuada para qualquer outro efeito, designadamente para o de determinar o início dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, nem afasta a possibilidade de o destinatário utilizar o meio previsto no art. 37.º do CPPT para obter o aperfeiçoamento de notificações insuficientes.*

Isto é, apesar da imperfeição da notificação, ela considerar-se-á efectuada para efeitos de obstar à caducidade, desde que contenha a identificação do acto de liquidação que se notifica» ([13]).

Por outro lado, como se salientou no acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 331/11 ([14]), não se argumente com a eventual inconstitucionalidade dessa interpretação por violação do direito à notificação constitucionalmente consagrado no art. 268.º, n.º 3, da CRP: «*É que a exigência de notificação aqui consagrada como garantia fundamental dos cidadãos tem subjacente ou está conexionada com o direito de impugnação de actos administrativos lesivos, sendo que a mesma não é afastada pelo n.º 6 do art. 45.º da LGT, pois, tal como resulta do teor literal, a presunção inilidível ali prevista só vale para «efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1*»; «*O que se pretende não é assegurar que o destinatário teve conhecimento do acto dentro do prazo, mas apenas que o acto foi efectivamente praticado no prazo que a lei estabeleceu para a Administração emitir o acto de liquidação sob pena de caducidade. Note-se, porém, que o legislador ao exigir que para efeitos da contagem do prazo de caducidade, as notificações sob registo se consideram validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil, significa que para evitar a caducidade não basta a mera prática do acto dentro do prazo de quatro anos, devendo incluir-se nesse prazo o da notificação*».

Tenha-se também presente, ainda citando o mesmo acórdão desta Secção, que «*a doutrina considera que o fundamento da caducidade é a «necessidade de* certeza jurídica*, que exige a fixação de certo prazo para o exercício de alguns direitos. Decorrido esse prazo sem que o direito seja exercido, a situação deve estabilizar-se, em termos de não ser mais possível o exercício de tal direito. Neste sentido se pode dizer que dominam aqui considerações de interesse público»* (*Cfr. CARVALHO FERNANDES, "Caducidade", Polis, Enciclopédia Verbo, pp. 666/667), visando-se ao mesmo tempo garantir aos particulares, por razões de certeza e segurança jurídica, que o exercício do poder de autoridade da Administração tributária só poderá ser exercido no prazo fixado na lei, estabilizando-se a situação tributária do contribuinte a partir dessa data.*

Ora, fazer depender a não verificação da caducidade do conhecimento efectivo por parte do particular da notificação, sendo numerosas as situações que podem ocorrer de indisponibilidade do particular para a receber, facilmente se verificaria a situação de a Administração tributária, embora dentro do prazo para exercer o seu direito, se ver impedida de o fazer valer, acabando ela por ser sancionada como se tivesse agido com inércia».

Finalmente, note-se ainda que «[e]*ste regime do art. 45.º, n.º 6, da LGT, ao permitir que obste à caducidade a mera prática do acto de liquidação, independentemente do conhecimento da sua prática pelo destinatário, está essencialmente em sintonia com o regime da caducidade no direito civil, pois também aí basta, para obstar à caducidade, a prática do acto dentro do prazo legal (como resulta do disposto no art. 331.º, n.º 1, do CC, ao preceituar que «só impede a caducidade a prática, dentro do prazo legal ou convencional, do acto a que a lei ou convenção atribua efeito impeditivo»)*» ([15]).

Em síntese, o facto de a notificação, porque irregular, na medida em que foi efectuada por carta registada simples quando o deveria ter sido por carta registada com aviso de recepção, não permitir (a menos que se demonstrasse o efectivo conhecimento do acto pelo destinatário) que se considere iniciado o prazo para deduzir impugnação judicial do acto notificando, não obsta a que a mesma notificação (demonstrados que ficaram o envio da carta e o seu recebimento) seja bastante para que, nos termos do disposto no art. 45.º, n.ºs 1 e 6, da LGT, se considere que a notificação foi efectuada dentro do prazo da caducidade do direito à liquidação.

Assim, a sentença recorrida, que decidiu em sentido divergente, não pode manter-se, pelo que a revogaremos e ordenaremos que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí, depois de fixada a factualidade tida por pertinente, se conhecerem as questões que a sentença deu por prejudicadas.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Enquanto para aferir da caducidade do direito de impugnar judicialmente é mister que a notificação assegure o efectivo conhecimento do acto pelo notificando (assim assegurando o cabal exercício de todos os direitos de reacção contra o mesmo, sendo que a exigência de notificação, porque tem subjacente ou está conexionada com o direito de impugnação de actos administrativos lesivos consagrada no n.º 4 do art. 268.º da CRP, surge aqui como garantia fundamental dos cidadãos), quando se trata de aferir da caducidade do direito à liquidação a notificação visa apenas garantir que o acto foi praticado dentro do prazo para o exercício desse direito.

II - O facto de, perante uma notificação irregular (a carta registada foi enviada e recebida, mas sem que obedeça ao formalismo legalmente imposto, designadamente o aviso de recepção), não se ter dado como provado o efectivo conhecimento do acto notificando pelo seu destinatário – o que determinou a revogação da sentença que considerou caducado o direito de impugnar o mesmo acto –, não impede que se considere a notificação suficiente para demonstrar a prática do acto dentro do prazo da caducidade do direito à liquidação (cfr. art. 45.º, n.º 6, da LGT), não podendo argumentar-se em sentido contrário com uma pretensa violação do caso julgado.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, para conhecimento dos demais vícios invocados na petição inicial.

Custas pela Recorrida.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Isabel Marques da Silva.*

([1]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgem aqui em tipo normal.

([2]) «1. A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

[…]».

([3]) «1. Os prazos de pagamento voluntário dos tributos são regulados nas leis tributárias.

2. Nos casos em que as leis tributárias não estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para o pagamento efectuada pelos serviços competentes.

[…]».

([4]) Nos termos do art. 37.º do CPPT, «[s]e a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento» (n.º 1) e «[s]e o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida» (n.º 2).

([5]) No art. 38.º do CPPT, depois de no n.º 1 se referir que «[a]s notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes», o n.º 3 ressalva, para além do mais, as notificações «relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição» que, nos termos do mesmo número, «são efectuadas por carta registada».

([6]) «A decisão considera-se transitada em julgado logo que não seja susceptível de recurso ordinário ou de reclamação» (na versão do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto; na versão anterior corresponde-lhe o art. 677.º).

([7]) «A sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga […]» (na versão anterior corresponde-lhe o art. 673.º).

([8]) «3. Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.

4. É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas».

([9]) Na verdade, a dúvida sobre este ponto tem de ser processualmente valorada a favor da Impugnante, pois trata-se de um facto constitutivo do direito da AT e, por isso, é sobre ela que recai o ónus da prova desse facto (cfr. art. 74.º, n.º 1, da LGT).

([10]) Aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007).

([11]) DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotação 5 ao art. 45.º, pág. 359.

([12]) Ibidem.

([13]) Idem, pág. 360.

([14]) No Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf), págs. 984 a 993, também disponível em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/97cc0f0c178ae3cd802579f20034b73e?OpenDocument.

([15]) DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e loc. cit., pág. 360.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Verificam-se os pressupostos da revista excepcional se a questão relevante tiver sido tratada pelas instâncias de forma pouco consistente, por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, resultante de se ter considerado, para fundamentar a decisão, que a impugnação judicial em causa tem por objecto um acto de indeferimento de um pedido de reembolso de IVA, em vez de um acto de liquidação adicional de IVA que, efectivamente, fora impugnado.

Processo n.º 773/14-30.
Recorrente: A……., Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……., Lda., com os demais sinais dos autos, interpôs recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 30/01/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 6253/12 e que, concedendo provimento a recurso interposto pela Fazenda Publica, revogou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra e julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A) O presente recurso jurisdicional é interposto para o Supremo Tribunal Administrativo e deverá ser admitido nos termos do artigo 150º do CPTA, porquanto:

(i) As questões em discussão nos presentes autos, devido à sua relevância social e jurídica, ao incidirem sobre direitos e regras de salvaguarda dos contribuintes, como sejam o direito à dedução do IVA, a caducidade do direito à liquidação do IVA e a presunção de veracidade da contabilidade revestem-se de importância fundamental para o seu correto tratamento jurisprudencial pelas instâncias. Neste domínio devem evitar-se, como sucedeu no caso concreto, decisões judiciais diametralmente opostas resultantes da aplicação do mesmo quadro legal, sob pena de se por em causa confiança no sistema jurídico.

(ii) O acórdão recorrido padece de erro grosseiro e manifesto, porquanto: por um lado, parte de um pressuposto errado relativamente ao objeto do litígio e à questão decidenda; e por outro, considera que a AT cumpriu o ónus de prova do seu direito à correção do IVA, quando esta nem sequer fundamentou por que motivo não podia a ora Recorrente ter deduzido o IVA.

B) Manter o acórdão recorrido significa manter uma decisão que está ostensivamente incorreta à luz da lei fiscal, o que é inadmissível e deve ser recusado pelo STA para garantia de uma boa justiça.

C) Configurando-se o recurso de revista uma válvula de segurança do sistema, muito dificilmente se poderá concluir que a admissão do recurso não é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

D) Relativamente ao segmento da liquidação impugnada relativo às correções de 2002, resulta evidente que o acórdão do TCA Sul recorrido parte de um pressuposto errado: os presentes autos têm por objeto o ato de liquidação adicional de IVA n.º 07263491, de 18.09.2007 e não, como aí se refere, um qualquer ato de indeferimento do pedido de reembolso do IVA. Assim como, a questão que se coloca nos presentes autos consiste em saber se a AT podia ter emitido esta liquidação em 18.09.2007 para corrigir uma dedução de IVA, alegadamente indevida, relativa ao ano de 2002 e não, como se infere da argumentação da AT ao citar o acórdão do STA, se a AT podia ter indeferido o pedido de reembolso com fundamento numa irregularidade ocorrida no ano de 2002.

E) É inequívoco que a emissão de um ato de liquidação, ainda que para materializar correções efetuadas na sequência de uma ação de inspeção tributária originada por um pedido de reembolso do IVA, está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação.

F) Como defendeu a sentença do tribunal de primeira instância, no caso em apreço, estando em causa uma "dedução indevida" de IVA de 2002, o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45º, n.º 4 da LGT, na redação dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, teve início

em 01.01.2003 e terminou em 01.01.2007. Neste contexto, e porque a liquidação em crise foi efectuada em 18.09.2007, pese embora os autos não forneçam a data da notificação, sempre esta naturalmente que ocorreu posteriormente àquela data, ou seja, depois de ultrapassado o prazo a data. O que significa que a liquidação é ilegal, nesta parte, por caducidade do direito à liquidação.

G) Deverá por isso revogar-se o acórdão recorrido e manter-se a sentença da primeira instância.

H) Relativamente ao segmento da liquidação referente às correções de 2003 e 2004, importa salientar que a inversão do ónus da prova do preenchimento dos pressupostos da dedução por parte do contribuinte só opera verdadeiramente depois de a AT reunir indícios fundados de que o sujeito passivo não tem direito à dedução e que poderão consistir em indicadores objetivos da inexistência da operação ou da não utilização dos serviços na atividade desenvolvida e que tais indícios sejam suficientemente sólidos para fazer cessar a presunção da contabilidade do contribuinte (artigo 75º da LGT).

I) A AT ao corrigir o IVA com fundamento exclusivo de se "(...) tratarem de serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas", não cumpriu o ónus de prova do seu direito de correção.

J) Impunha-se à AT que alegasse factualidade que permitisse concluir, ainda, que indiciariamente, que o imóvel foi afetado a fins alheios à atividade da Impugnante, que as operações foram simuladas ou que as faturas não foram emitidas legalmente, o que como ficou claro não sucedeu.

K) Temos por isso de acompanhar a sentença do tribunal de 1ª instância quando refere que "*(...) Ora, como refere a sentença do tribunal de primeira instância "(...) No caso sub judice, a Administração Tributária recusou o direito à dedução com o fundamento, que aqui se relembra: "os serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas. Ou seja, não colocou em causa a possibilidade do IVA no caso na insusceptibilidade de os serviços em causa serem utilizados na actividade da Impugnante. O que a Administração Tributária sustenta como motivo para desconsiderar o direito à dedução é que se trata de serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas. Ora, o que a lei pretende é, apenas, impedir a dedução do imposto suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados para fins estranhos à actividade, e vista a questão a esta luz, o certo é que a declaração fundamentadora externada pela Administração Tributária é totalmente omissa.*"

L) Embora não esteja a isso obrigada, porque a AT não conseguiu inverter o ónus de prova contra a Recorrente, foram juntos à PI documentos que demonstram claramente que as faturas em causa respeitam a serviços relacionados com a sua atividade e que o respetivo IVA foi efetivamente suportado por esta. Não tem, por isso, razão o acórdão recorrido quando afirma que a "(...) não existe documentação que comprove cada uma das prestações de serviços, a sua relação com cada um dos imóveis vendidos e o pagamento efectuado pela Impugnante."

M) Relativamente ao segmento da liquidação referente à correção de 2005, voltamos a sublinhar que a inversão do ónus da prova do preenchimento dos pressupostos da dedução por parte do contribuinte só opera verdadeiramente depois de a AT reunir indícios fundados de que o sujeito passivo não tem direito à dedução e que poderão consistir em indicadores objetivos da inexistência da operação ou da não utilização dos serviços na atividade desenvolvida e que tais indícios sejam suficientemente sólidos para fazer cessar a presunção da contabilidade do contribuinte (artigo 75º da LGT).

N) A AT ao corrigir o IVA com fundamento exclusivo de a (...) a renda foi cobrada indevidamente à B……. em virtude do referido imóvel ter sido vendidos em 2004 à sociedade C……. Lda." não cumpriu o ónus de prova do seu direito de correção.

O) Impunha-se, mais uma vez, à AT que alegasse factualidade que permitisse concluir, ainda que indiciariamente, que o imóvel foi afetado a fins alheios à atividade da Impugnante, que as operações foram simuladas ou que as faturas não foram emitidas legalmente, o que como ficou claro não sucedeu.

P) Pelo que também neste caso temos de acompanhar a sentença do tribunal de 1ª instância quando refere que "*(...) atento o discurso que fundamentou a correcção, ora em análise, e trazendo à colação as considerações tecidas em torno da questão do direito à dedução do IVA, podemos, concluir, sem necessidade de grandes raciocínios jurídicos, que a fundamentação encontrada pela Administração Tributária não pode justificar a recusa do direito à dedução do IVA. Impunha-se à Administração Tributária que alegasse factualidade que permitisse ao Julgador concluir, ainda, que indiciariamente, que o imóvel foi afectado a fins alheios à actividade da Impugnante. Não o tendo feito, não pode a correcção manter-se na Ordem Jurídica*."

Q) Por último, deverá ser revogado o acórdão recorrido na parte em que indefere o pagamento de juros indemnizatórios e mantida a decisão do Tribunal de 1ª instância, porquanto, conforme ficou demonstrado, a liquidação impugnada decorreu de erro de direito manifesto e grosseiro imputável à Administração Tributária.

Termina pedindo que o recurso seja admitido, se anule o acórdão do TCA Sul recorrido e se confirme a sentença proferida pelo tribunal de 1ª instância.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«A recorrente à margem identificada veio interpor recurso de revista excepcional do acórdão do TCAS, de 30 de Janeiro de 2014, proferido a fls. 255/269, que deu provimento ao recurso jurisdicional interposto de sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, no entendimento de que, quanto à correcção do ano de 2002, não ocorre a caducidade do direito de liquidação, pois que se está perante um pedido de reembolso de IVA e seu indeferimento, onde não se coloca a questão da caducidade e quanto às correcções de 2003, 2004 e 2005 a AT cumpriu o ónus da prova das correcções efectuadas, que estão fundamentadas, o que já não se verifica quanto à prova por banda da recorrente do direito à dedução do IVA.

A recorrente produziu alegações, tendo concluído nos termos de fls. 288 verso/291, que aqui se reproduzem.

A recorrida não contra-alegou.

Nos termos do estatuído no artigo l50º/l do CPTA o recurso excepcional de revista ali regulado só é admissível quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

E jurisprudência reiterada ((1) Acórdãos do STA, de 14 de Setembro de 2011, 16 de Novembro de 2011 e 12 de Janeiro de 2012, proferidos nos recursos números 0387/11, 0740/l1 e 0899/11., disponíveis no sitio da Internet www.dgsi.pt.) da SCT deste STA que:

1. O recurso de revista excepcional regulado no artigo 150º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas antes limitada, de modo a que funcione como uma válvula de escape do sistema, só sendo admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2. Assim sendo, este tipo de recurso só se justifica se estamos perante questão que é, manifestamente, susceptível de se repetir num número de casos futuros indeterminados, isto é, se se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

Não é de admitir o recurso de revista excepcional quando se está perante uma questão pontual e puramente individual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico e não reveste uma importância fundamental do ponto de vista social, e quando não se invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente sobre a questão, tomando necessária a sua clarificação de forma a obter a melhor aplicação do direito, nem se invoca ou vislumbra que tenha ocorrido um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida". ((2) Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012-P. 084/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

"...o preenchimento do conceito de indeterminado de relevância jurídica fundamental verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já a relevância social fundamental verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas.

Por outro lado, a clara necessidade de admissão da revista para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória – nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratada a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em materiais de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso." ((3) Do acórdão do STA, de 9 de Outubro de 2013-P. 0185/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

As questões que a recorrente pretende ver reapreciadas pelo STA consistem em saber se ocorre a caducidade do direito de liquidação na parte respeitante à correcção do ano de 2002, no montante de € 40.469,50 e se a AT cumpriu o ónus de prova da sua actuação quanto às correcções de 2003 e 2004, no montante de € 513,00 e de 2005, no montante de € 4.844,13.

A nosso ver apenas será de admitir a revista quanto à questão da caducidade do direito de liquidação na parte respeitante à correcção do ano de 2002.

De facto, neste segmento e ressalvado melhor juízo a decisão recorrida está eivada de erro manifesto, ao partir de um pressuposto, claramente, errado.

Na verdade, a decisão recorrida parte do pressuposto de que está em causa o acto administrativo que indefere, em parte, o pedido de reembolso de IVA (fls. 264, linhas 13 e 14).

E se assim fosse seria acertado dizer-se, como se diz a fls. 263/264 que constitui jurisprudência assente a de que para apreciar se se verificam os pressupostos do direito ao reembolso, a Administração Tributária não está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação. ((4) Neste sentido acórdão do STA, de 12 de Julho de 2007, proferido no recurso n.º 0303/07, disponível no sito da Internet www.dgsi.pt, citado pelo aresto recorrido.)

Todavia, como resulta, claramente, dos autos, o recorrente não sindica o acto de indeferimento do pedido de reembolso de IVA, mas sim, imediatamente, o acto tácito de indeferimento de reclamação graciosa e, mediatamente, o acto de liquidação adicional do IVA de 06/12T.

Ou seja, o que o recorrente sindica, no fundo é o acto de LA do IVA.

E quanto a este acto as razões que levaram a decisão recorrida a não considerar ocorrida a caducidade do direito de liquidar, no segmento em causa, parece não terem, manifestamente, aplicação.

Deve, pois, ser admitida a revista quanto à questão da caducidade do direito de liquidar, quanto à correcção do ano de 2002.

Já quanto às restantes questões afigura-se-nos não ser de admitir o recurso.

Com efeito, ao contrário da tese sustentada pela recorrente, não nos parece que ocorra erro ostensivo ou grosseiro.

De facto, o Tribunal recorrido, considerando que as correcções em causa se encontram devidamente fundamentadas, no procedimento interno levado a cabo pela AT, julgou que a AT cumpriu o ónus da prova da sua actuação, o mesmo não sucedendo com a recorrente que não teria cumprido o ónus da prova do direito à dedução do IVA.

Repare-se que o MP na 1ª e 2ª instâncias se pronunciou no sentido da legalidade destas correcções.

Por outro lado, em função do que já se explanou, não vislumbramos que estas questões, no concreto enquadramento fáctico, se revistam de importância fundamental pela sua relevância jurídica e social

Termos em que, salvo melhor juízo, o recurso, apenas, deve ser admitido, quanto à questão da caducidade do direito de liquidação, na parte respeitante à correcção do exercício de 2002.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes [os especificados nas als. M) a O) foram aditados pelo TCAS, ao abrigo do disposto no art. 662º, n.º 1, do CPC]:

A. A Impugnante é uma sociedade que tem por objecto a promoção e realização de investimentos e empreendimentos industriais e comerciais, nomeadamente urbanização de terrenos e compra e venda de imóveis.

B. A Impugnante está enquadrada para efeitos de IVA no regime normal trimestral com o CAE -70110- promoção imobiliária.

C. No dia 30.05.2007, pelos Serviços de Inspeção Tributária – Divisão II equipa 25, foi elaborada informação, da qual consta:

"*Em cumprimento da Ordem de serviço em epígrafe, procedeu-se à análise do pedido de reembolso de IVA referente ao período acima identificado, do qual se apresentam as seguintes considerações:*

O sujeito passivo encontra-se enquadrado para efeitos de iva, no regime normal trimestral, com o CAE 70110 — Promoção imobiliária.

A actividade principal da Sociedade A……. consiste na promoção e realização de quaisquer investimentos e empreendimentos industriais e comerciais nomeadamente urbanização de terrenos de compra e venda de imóveis.

O crédito de imposto teve início no 4º Trimestre de 2002 e resulta do imposto regularizado referente ao acerto do pro rata definitivo do respectivo ano.

Da análise dos diversos elementos disponibilizados pelo contribuinte detectamos as seguintes anomalias: - erro cálculo do pro rata referente aos anos de 2002 e a 2006 // - deduziu indevidamente imposto nos anos de 2003 e 2004.

Pelo exposto propõe-se a abertura de ordem de serviço para que se proceda à regularização das anomalias detectadas." (Doc. fls. 101/102 do p.a.t. apenso).

D. Com base na informação a que alude a alínea C) do probatório, o Director de Finanças Ajunto por despacho de 06.06.2007, autorizou a abertura das Ordens de serviço n.º 200703964/65/66/67. (Doc. fls. 100 do p.a.t. apenso).

E. Em resultado da acção interna a que alude a alínea D) do probatório, e que incidiu sob os anos de 2003, 2004, 2005 e 2006 a Administração Tributária efectuou correcções meramente aritméticas por

considerar: "Com base no cruzamento efectuado entre as declarações anuais (anexo L) e a aplicação do património, verifica-se que houve um lapso do contribuinte ao considerar a venda de um imóvel em 2001 no valor 8.537.576,24 €, quando efectivamente ela ocorreu em 31/10/02 conforme escritura lavrada no 5º Cartório Notarial de Lisboa. Acresce ainda o facto do referido lapso ter ocorrido não só no cálculo do pro rata mas também na declaração de rendimentos (mod. 22) e declaração anual.

Procedendo à correcção do presente lapso, o pro rata correcto referente ao ano de 2002 deveria ser 0 (zero), como se indica a seguir:

Ano de 2002
Sujeitos a IVA 90.058,09 €
Isentos de IVA 8.958.440,82 €
Total 9.048.498,91 €
PRO RATA 2002-0%

Assim, relativamente ao ano de 2002, e dado que o pro rata provisório foi de 6% verifica-se uma regularização indevida (por ter sido considerado 100%) a favor do sujeito passivo no montante de 40.469,50 € na declaração periódica de (0212) nos termos do art. 23º do Civa.

Relativamente ao ano de 2005, também foi considerado erradamente o *pro rata* definitivo de 100% em virtude de não ter praticado operações isentas e as operações sujeitas serem no valor de 518,98 €. O valor indicado refere-se a uma renda recibo n.º 1) do mês de Janeiro de 2005 relativo ao imóvel sito na Rua ……, Fracção ……. –…….. Acontece que essa renda foi cobrada indevidamente à B……., em virtude do referido imóvel ter sido vendido em 2004 à Sociedade "C…….. LDA." NIPC……..

Assim o imposto referente ao ano de 2005 foi indevidamente deduzido nos termos do art. 23º do Civa nos montantes abaixo descritos no quadro:

	0503T	0506T	0509T	0512T	TOTAL
Campo 24	29,64	173,58	17,52	3,09	223,83
Campo 40				4620,3	4620,3
Total	29,64	173,38	17,52	4623,39	4844,13

Nota: a regularização do campo 40 refere-se ao acerto do pro rata provisório que foi de 1,62% para os 100%.

Deduziu também indevidamente nos termos da alínea a) do artº 20º do CIVA as facturas mencionadas no quadro abaixo por se tratarem de serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas:

Nº	Data	Nome	NIPC	IVA total	Pro rata	IVA DEDUZIDO
20030010	10.04.2003	B…….	……..	1282,50	30,64%	392,96
2004041	25.06.2004	B…….	……..	2850,00	1,62%	46,17
2004068	12.10.2004	B…….	……..	4560,00	1,62%	73,87
		Total				513,00

(Doc. 82/91 do p.at. apenso).

F) Na sequência das correções efectuadas no montante global de € 45.826,63, em 18.09.2007, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 07263491, no montante de € 45.826,63, referente ao período 0612T. (Doc. n.º 1 junto à p.i.).

G) No dia 01.04.2008, a Impugnante deduziu reclamação graciosa quanto à liquidação a que alude a alínea F) do probatório. (Doc. fls. 2/12 do p.a.t. apenso).

H) No dia 30.11.2007, a Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação n.º 7263491, no montante de € 45.826,63. (Doc. fls. 51 do p.a.t. apenso).

I) No dia 07.02.2000, foi estabelecido entre a Impugnante e a sociedade "B....., Lda." o "Acordo de Repartição de Serviço". (Doc. n.º 5 junto à p.i.).

J) Mediante o convénio a que alude a alínea I) do probatório, a "B……, Lda." obrigava-se a funcionar como mediador imobiliário em regime de exclusividade e como consultor imobiliário, assumindo a responsabilidade de prestar serviços necessários para fazer face às necessidades que a Impugnante viesse a ter relativamente à contabilidade, suporte técnico entre outros. (Doc. n.º 5 junto à p.i.).

L) Em 23.08.2010 foi a presente Impugnação Judicial remetida a este Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por via postal – cfr. comprovativo do registo a fls. 3 dos autos.

M) Em 14.02.2006, a impugnante solicitou o reembolso do IVA, no período de 06.12, no valor de € 35.377,83 – fls. 101 do p.a.

N) Em 06.06.2007, através da ordem de serviço n.º OI200703964/65/66/67, foi ordenada a instauração de inspecção interna aos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006 – fls. 100 do p.a.

O) A impugnante tem a actividade cessada desde 31.10.2008 – fls. 167/170, do p.a.

3.1. A recorrente A……., Lda., deduziu uma impugnação judicial contra o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º 1503-2008/400124.9, tendo por objecto a liquidação adicional de IVA n.º 07263491, de 18/9/2007, referente ao período de 0612T, no montante de Euros 45.826,63.

Por sentença do TAF de Sintra, o recurso foi julgado procedente e foi, consequentemente, anulada a liquidação, bem como, condenada a entidade liquidadora a pagar à impugnante juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento (30/11/2007) e até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Do assim decidido recorreu a Fazenda Pública para o TCA Sul, o qual, por acórdão de 30/1/2014, revogando a sentença recorrida, julgou improcedente a impugnação.

E é deste acórdão que a A…… Lda., interpõe, agora, este recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA.

3.2. Ora, aceitando-se que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se no caso dos autos tal recurso é admissível, face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

«*1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «*quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva*», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma "válvula de segurança do sistema" a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que «*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*», cabendo ao STA «*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*». ([1])

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito ([2]), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que «*…constitui questão jurídica de importância fundamental aquela — que tanto pode incidir sobre direito substantivo como adjectivo — que apresente especial complexidade, seja porque a sua solução envolva a aplicação e concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, seja porque o seu tratamento tenha suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina.*

E, tem-se considerado de relevância social fundamental questão que apresente contornos indiciadores de que a solução pode corresponder a um paradigma ou contribuir para a elaboração de um padrão de apreciação de casos similares, ou que tenha particular repercussão na comunidade.

A admissão para uma melhor aplicação do direito justifica-se quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, com recurso a interpretações insólitas, ou por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, de tal modo que seja manifesto que a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa é reclamada para dissipar dúvidas

acerca da determinação, interpretação ou aplicação do quadro legal que regula certa situação.» (ac. do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 9/10/2014, proc. n.º 01013/14).

Ou seja,

- (i) só se verifica a dita relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do novo CPC ([3]) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos nºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.3. No caso vertente, a recorrente, A……., Lda., alega que se verificam os requisitos do recurso de revista excepcional, visto que:

(i) as questões em discussão nos autos, devido à sua relevância social e jurídica, ao incidirem sobre direitos e regras de salvaguarda dos contribuintes, como sejam o direito à dedução do IVA, a caducidade do direito à liquidação do IVA e a presunção de veracidade da contabilidade, se revestem de importância fundamental para o seu correcto tratamento jurisprudencial pelas instâncias, devendo evitar-se, neste domínio, aquilo que sucedeu no caso concreto: decisões judiciais diametralmente opostas resultantes da aplicação do mesmo quadro legal, sob pena de se por em causa confiança no sistema jurídico;

(ii) o acórdão recorrido padece de erro grosseiro e manifesto, porquanto, por um lado, parte de um pressuposto errado relativamente ao objecto do litígio e à questão decidenda; e por outro lado, considera que a AT cumpriu o ónus de prova do seu direito às correcções de 2003 e 2004, no montante de Euros 513,00 e de 2005, no montante de Euros 4.844,13, quando a mesma AT nem sequer fundamentou por que motivo não podia a recorrente ter deduzido o IVA.

3.4. Quanto a esta última questão (não cumprimento do ónus da prova, por parte da AT, do direito às correcções do IVA – questão desenvolvida nas Conclusões H a P das alegações do recurso), adianta-se desde já, que não se preenchem os requisitos da admissão do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA.

É que, de acordo com o disposto no n.º 4 deste normativo, «O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.»

Ora, no que à referida questão releva, ela reconduz-se, desde logo, à apreciação da factualidade em que a AT faz assentar o seu juízo para proceder às correcções questionadas, e, consequentemente, também à própria valoração da prova, por parte das instâncias jurisdicionais (quer em termos de valoração das provas apresentadas pelas partes quer em termos de valoração das aplicadas regras do ónus

da prova): com efeito, o TCA Sul, considerando que as correcções estão devidamente fundamentadas no procedimento interno levado a cabo pela AT, julgou que a AT cumpriu o ónus da prova da sua actuação, o mesmo não sucedendo com a recorrente que não teria cumprido o ónus da prova do direito à dedução do IVA.

E neste contexto, além de se tratar de questão que não pode ser objecto da revista nos termos do mencionados n.º 4 do art. 150º, trata-se, igualmente, de questão que, no seu concreto enquadramento fáctico, também não se reveste de importância fundamental em função da sua relevância jurídica e social.

3.5.1. Quanto à questão da caducidade do direito de liquidação na parte respeitante à correcção do exercício de 2002, no montante de Euros 40.469,50 diz a recorrente (cfr. as Conclusões B a F das alegações de recurso) que:

- Manter o acórdão recorrido significa manter uma decisão que está ostensivamente incorrecta à luz da lei fiscal, o que é inadmissível e deve ser recusado pelo STA para garantia de uma boa justiça, pois que, configurando-se o recurso de revista como uma válvula de segurança do sistema, muito dificilmente se poderá concluir que a admissão do recurso não é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

- Isto porque, quanto ao segmento da liquidação impugnada relativo às correcções de 2002, é evidente que o acórdão recorrido parte de um pressuposto errado: os presentes autos têm por objecto o acto de liquidação adicional de IVA n.º 07263491, de 18/9/2007 e não, como aí se refere, um qualquer acto de indeferimento do pedido de reembolso do IVA (sendo que a questão que se coloca nos autos é a de saber se a AT podia ter emitido esta liquidação (em 18/9/2007) para corrigir uma dedução de IVA, alegadamente indevida, relativa ao ano de 2002 e não se a AT podia ter indeferido o pedido de reembolso com fundamento numa irregularidade ocorrida no ano de 2002).

- Sendo inequívoco que a emissão de uma liquidação (ainda que para materializar correcções efectuadas na sequência de uma acção de inspecção tributária originada por um pedido de reembolso do IVA), está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação, então, no caso, como se decidira em 1ª instância, estando em causa uma "dedução indevida" de IVA de 2002, o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 4 do art. 45º da LGT (na redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12), teve início em 1/1/2003 e terminou em 1/1/2007. Pelo que tendo a liquidação impugnada sido efectuada em 18/9/2007, foi operada para além do termo do prazo de caducidade da mesma.

3.5.2. Ora, quanto a esta matéria, afigura-se-nos que a questão é subsumível ao conceito de questão relevante e em que parece verificar-se, por parte do acórdão recorrido, a aplicação de critério assente em erro ostensivo, situação em que, portanto, a intervenção do STA é reclamada para dissipar dúvidas acerca da determinação e aplicação do quadro legal que regula a situação.

Na verdade, como também o MP salienta, o acórdão recorrido, parte de um pressuposto que assenta num erro crasso e manifesto: o de que está em causa o acto administrativo que indefere, em parte, o pedido de reembolso de IVA (cfr. fls. 264 – pag. 10 do acórdão - linhas 13 e 14), quando, ao invés, o que resulta claramente dos autos é que na impugnação o recorrente não sindicou o acto de indeferimento do pedido de reembolso de IVA, mas sim, imediatamente (objecto imediato da impugnação), o acto tácito de indeferimento de reclamação graciosa e, mediatamente (objecto mediato da impugnação), o acto de liquidação adicional do IVA do período de 06/12T. Ou seja, o que o recorrente sindica, no fundo, é a liquidação adicional (LA) do IVA e não qualquer pedido de reembolso.

Sendo que, quanto àquele acto (liquidação adicional do IVA) as razões que levaram a decisão recorrida a não considerar ocorrida a caducidade do direito de liquidar, no segmento em causa, não terão, manifestamente, aplicação, dado que só se estivéssemos perante uma impugnação do pedido de reembolso é que poderia dizer-se (como se diz no acórdão recorrido, referenciando o acórdão do STA, de 12/7/2007, rec. n.º 0303/07) que constitui jurisprudência assente a de que para apreciar a existência dos pressupostos do direito ao reembolso de IVA, a AT não está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação.

E não se olvidando que, como se disse, o erro de julgamento, «*a se*», está afastado do âmbito deste recurso (que não visa a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional - para isso existem os demais recursos, ditos ordinários) no caso, a apreciação e a decisão da questão da caducidade do direito de liquidação passam, em primeiro lugar, pelo exame daquela outra questão geral relativa ao manifesto erro em que o acórdão recorrido assentou, ou seja, pelo exame de questão tratada pelas instâncias de forma pouco consistente e com aplicação de critérios que aparentam erro ostensivo.

Da própria natureza da questão decorre, portanto, também a necessidade de uma resposta pelo órgão de cúpula da justiça fiscal, como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em admitir o presente recurso, quanto a esta questão da caducidade do direito à liquidação decorrente da correcção ao lucro tributável do exercício de 2002, por se considerar que, nesta parte, estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Sem custas nesta fase.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto.*

([1]) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

([2]) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

([3]) Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, nºs. 1 e 2, e 685º-A, nºs. 1 e 2, do anterior CPC.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a EP – ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A. deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, obrigatório e não vinculativo, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.

Processo n.º 777/14-30.
Recorrente: EP – Estradas de Portugal, S.A.
Recorrida: A……., S.A.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Tributário de Lisboa
30 de Outubro de 2013
Julgou procedente a Impugnação e, consequentemente, declarou nula a liquidação em apreço nos autos.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

EP – ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 844/12.0BELRS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1 - A utilização dos terrenos privados para um número muito elevado de fins está sujeito a licenciamento, designadamente, nos casos em que tais actividades são susceptíveis de interferir com outras actividades ou com a vida dos demais cidadãos, exigindo por isso a instrução de um processo de licenciamento.

2 - O Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que é uma legislação especial, que estabelece o regime de protecção à estrada, submete a aprovação e licenciamento da EP a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada.

3 - A alínea f) do n.º 1 do artigo 8º do mesmo diploma legal proíbe os suportes de publicidade em terrenos limítrofes da estrada, designadamente aqueles que se situem "…a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade…".

4 - Com efeito, o Decreto-lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e o Despacho SEOP 37 XII/92, de 22 de Dezembro de 1992, incluem um conjunto de normas que têm o fim de proteger a estrada de molde a garantir que esta cumpre as suas funções principais; permitir o exercício do direito de deslocação constitucionalmente consagrado e o exercício da liberdade de trânsito constante do Código da Estrada, sempre com adequados padrões de segurança e comodidade para os utentes.

5 - Por isso o legislador estabeleceu um conjunto de actividades que são total ou parcialmente proibidas de exercer na zona da estrada e na zona de protecção da estrada, distinguindo-se a primeira da segunda proibição, pela susceptibilidade de, no último caso, se permitir, mediante licença, o exercício da actividade.

6 - Depende hoje de aprovação ou licença da EP – Estradas de Portugal, S.A., a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, em determinadas condições, legalmente previstas, designadamente, no Decreto-lei 13/71.

7 - Pelo que, independentemente dos direitos reais que se achem efectivamente constituídos sobre o terreno em que se localiza posto de abastecimento de combustíveis de que se cuida na presente acção, a publicidade nele instalada, designadamente, os suportes de publicidade aí existentes, estão sujeitos a licenciamento e a fiscalização por parte da EP.

8 - O que justifica que, neste caso, a EP tenha exigido a apresentação do respectivo processo de publicidade (instalada), não obstante o dever que recaia sobre o Município de previamente ao licenciamento requerer o parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade é afixada, neste caso, da EP, SA (cfr. n.º 2 do artigo 2.º do DL n.º 97/88, de 17 de Agosto).

9 - Com efeito, já em 1971, o legislador afirmava, como atrás se viu, que "a importância vital da rede de estradas nacionais impõe que se protejam essas vias em todos os aspectos que o seu uso postula, especialmente no respeitante à segurança do trânsito, protecção que não pode limitar-se à própria zona da estrada, mas, sob determinados aspectos, tem de abranger mesmo as faixas limítrofes (cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro).

10 - Consequentemente, os poderes conferidos à EP no domínio desta legislação visam, em primeiro lugar, garantir a segurança rodoviária em toda a sua plenitude, tanto ao nível da infra-estrutura quanto à criação de condições nesta, que propiciem a adopção de comportamentos adequados pelos condutores.

11 - Acresce que, estes poderes da EP reconduzem-se, por exemplo, no que interessa ao caso sub judice, como se disse atrás, à aprovação e licenciamento da implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada, bem como ao estabelecimento de postos de abastecimento de combustíveis ou as obras neles a realizar (cfr. o artigo 10º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro).

12 - Acresce, ainda que, nas áreas de serviço não é permitida publicidade e propaganda em contravenção com as disposições legais em vigor (cfr. o n.º 7.6.2.do Despacho de SEOP-XII/92, de 22 de Dezembro, proferido ao abrigo do Despacho de delegação de competências n.º 17-XII/91, ambos publicados no Diário da República, respectivamente em 22/12/1992 e em 17/12/1991).

13 - Decidiu o Supremo Tribunal Administrativo que "as normas legais do DL 13/71, de 23/01 (art.ºs 10º, 12º, 13º, 15º e 17º) são complementares da Lei n.º 97/88 de 17/08, não se encontrando tacitamente revogadas com a entrada em vigor da lei.

14 - No mesmo aresto decidiu, ainda, o STA que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal, que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.

15 - E que, "…a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório." (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009 in www.dgsi.pt e, no mesmo sentido o Acórdão 244/09, da mesma data e também publicado no mesmo site).

16 - Importa, ainda, atender a que o licenciamento da publicidade está sujeito à observância dos critérios legalmente previstos (cfr. o n.º 1 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto).

17 - Por isso, diferentemente da legislação especial relativa às estradas que se analisou, o Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de Abril, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 166/99, de 13 de Maio, regula - em termos gerais - a afixação ou instalação de publicidade na proximidade das estradas nacionais.

18 - E, nos termos expressos do preceito do n.º 2 do seu artigo 6º "não prejudica as competências próprias da Junta Autónoma das Estradas", hoje EP.

19 - Por último, importa assinalar que, inexiste uma única disposição legal que de forma expressa revogue o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

20 - O Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril, estabelece no seu artigo 13º, que "o disposto na presente subsecção não prejudica o regime legal aplicável … ao domínio público rodoviário, constante dos Decretos -Leis n.ºs 13/71, de 23 de Janeiro, e 13/94, de 15 de Janeiro.", pelo que, se dúvidas ainda houvesse quanto à vigência do Decreto-Lei n.º 13/71, estão afastadas.

21 - Os poderes, fins e enquadramento jurídico da EP resultam hoje de um conjunto de diplomas legais, desde logo, o Decreto-Lei n.º 374/2009, de 7 de Novembro, que transformou a EP, E.P.E. em EP.S.A., conservando esta a totalidade dos direitos e obrigações legais e contratuais que integram a sua esfera jurídica e em anexo ao qual foram publicados os seus estatutos,

22 - Assim como do contrato de concessão, hoje republicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 110/2009, de 18 de Maio.

23 - Importa aqui reter que a EP é um concessionário a quem, por força da lei, compete, relativamente às infra-estruturas rodoviárias nacionais que integrem o objecto da concessão, zelar pela manutenção permanente de condições de infra-estruturação e conservação e de salvaguarda do estatuto da estrada que permitam a livre e segura circulação.

24 - Ademais, para o desenvolvimento da sua actividade, a EP - Estradas de Portugal, S. A., detém os poderes, prerrogativas e obrigações conferidos ao Estado pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis à liquidação e cobrança, voluntária ou coerciva, de taxas e rendimentos provenientes das suas actividades, bem como à execução coerciva das demais decisões de autoridade.

25 - Acresce que, as infra-estruturas rodoviárias nacionais que integram o domínio público rodoviário do Estado e que estejam em regime de afectação ao trânsito público ficam nesse regime sob administração da EP - Estradas de Portugal, S. A.

26 - Em resultado destes preceitos legais, assim como do contrato de concessão celebrado entre a EP e o Estado, as matérias relativas ao exercício de poderes que foram cometidos à JAE – Junta Autónoma das Estradas pelo Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, estão hoje atribuídas à EP – Estradas de Portugal, S.A..

27 - Pelo que, os actos relativos ao licenciamento e à exploração dos postos de abastecimento de combustíveis, assim como à implantação de suportes de publicidade nestes mesmos postos, e fora deles, devem hoje ser praticados pela impugnada EP – Estradas de Portugal, S.A..

28 - Coerentemente, as competências de fiscalização da EP estão salvaguardadas também pela parte final do artigo 25º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril.

29 - O InIR - Instituto das Infra-estruturas Rodoviárias I.P., foi criado pelo Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril, alterado pelo Decreto-Lei n.º 132/2008, de 21 de Julho.

30 - Os Estatutos do InIR foram publicados pela Portaria n.º 546/2007, de 30 de Abril.

31 - A missão do InIR consiste em "…regular e fiscalizar o sector das infra-estruturas rodoviárias e supervisionar e regulamentar a execução, conservação, gestão e exploração das referidas infra-estruturas, numa perspectiva integrada de ordenamento do território e desenvolvimento económico" (cfr. o n.º 1 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril).

32 - A actividade de supervisão reconduz-se ao acompanhamento da actividade das entidades reguladas, ou seja, dos concessionários, enquanto que a actividade de regulação, por sua vez, atém-se aos poderes normativos atribuídos ao regulador.

33 - Não compete, portanto, ao InIR a gestão e exploração directa das infra-estruturas rodoviárias, que apenas supervisiona e regulamenta.

34 - É que, as actividades de gestão e exploração das infra-estruturas rodoviárias, tais como as de execução e conservação, estão a cargo dos concessionários, como a ora impugnada (cfr. a Base 2 do Contrato de Concessão publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro).

35 - As funções em matéria de supervisão, anteriormente atribuídas à EP – Estradas de Portugal, E.P.E., com a criação do InIR, foram excluídas daquela esfera jurídica transmitida à Impugnada e transitaram para o mesmo InIR.

36 - Isto é, efectivamente, o que resulta do disposto no n.º 1, do artigo 23.º do DL 148/2007, de 27 de Abril, quando se determina que "o InIR, I. P. sucede nas atribuições da EP -Estradas de Portugal, E. P. E., em matéria de supervisão das infra-estruturas rodoviárias."

37 - A função de licenciamento atribuída exclusivamente à EP resulta de diversas normas do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro, designadamente do já referido preceito do n.º 1 do artigo 10.º em que são atribuídas à Impugnante as competências para a salvaguarda do estatuto da estrada (cfr. a Lei n.º 2037 de 19 de Agosto de 1949, actualizada por inúmeros diplomas, entre os quais, o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e o Decreto-Lei n.º 13/94, de 15 de Janeiro).

38 - E também do n.º 2 do mesmo artigo 10.º do mesmo diploma, atrás referido.

39 - Acresce que, na alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º do mesmo Decreto-Lei n.º 374/2007 é dito que "constitui receita da EP o produto das taxas, emolumentos e outras receitas cobradas por licenciamentos, aprovações e actos similares e por serviços prestados no âmbito da sua actividade".

40 - Sem prejuízo do acima exposto, tal entendimento também se obtém pela análise do objecto da EP, onde se integra a "exploração" da rede rodoviária nacional, na qual se incluem os actos de licenciamento, nomeadamente de suportes publicitários (cfr: n.º 1, do artigo 4.º do DL 374/2007).

41 - Sem embargo, tendo o InIR sido criado em 2007, portanto, há, cerca de quatro anos, se tivesse a competência para praticar o acto impugnado certamente já o teria feito, o que não se verificou.

42 - É que, os Estatutos do InIR, I.P. estabelecem as diversas unidades orgânicas que este instituto compreende e nenhuma destas unidades orgânicas tem competências relativas ao licenciamento ou à emissão de pareceres relativos à instalação de suportes publicitários nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

43 - Portanto, não há nenhum serviço do InIR a quem compita praticar o acto impugnado, como resulta da Portaria n.º 546/2007, de 30 de Abril.

44 - Acresce que, a disciplina contido no Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril, que institui o denominado licenciamento 0, também ajuda a reforçar o que vai dito, relativamente à falta de atribuições do InIR nestas matérias.

45 - Com efeito o InIR não está incluído no elenco das entidades que, em decorrência das suas atribuições, emitem parecer prévio à deliberação da Câmara municipal competente relativamente ao lugar onde se pretende instalar a publicidade, ao passo que a EP está expressamente identificada neste preceito (cfr. o n.º 2 do artigo 2º da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo artigo 31º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril).

46 - Coerentemente, passa-se o mesmo em relação à definição de critérios adicionais para a ocupação do espaço público por entidades com jurisdição sobre essa mesa área.

47 - Pois, o preceito relevante identifica entre as entidades com competência nesta matéria a EP e não inclui o InIR (cfr. o n.º 5 do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril), ou seja, o InIR não tem nem poderes para intervir, nem jurisdição sobre a mesma área.

48 - A intervenção da EP nos processos de licenciamento de postos de abastecimento de combustíveis e de publicidade destina-se à verificação das condições de segurança rodoviária e outras, incluídas nas atribuições da empresa.

49 - Se assim não se entendesse, assistiríamos a uma reunião na mesma entidade dos poderes de regulação e de outros, com interferência directa no que a Lei comete à EP, por força do DL 374/2007, o que seria o mesmo que dizer que uma mesma entidade estabeleceria as regras, supervisionava o seu cumprimento, e acabava a fiscalizar-se a si própria, quando exercesse os poderes sancionatórios, pelo que o conceito de licenciamento que consta da Base 33, n.º 7, não pode corresponder à atribuição de uma licença, nos termos do DL 13/71.

50 - Nada se encontra na lei que cometa ao InIR competência directa sobre a gestão e administração do domínio público, antes ficando com poderes regulatórios e de supervisão sobre diversas entidades, das quais se salientam a EP.

51 - Não existindo, deste modo, qualquer indicação de que o InIR devesse ter substituído a EP nas suas competências em matéria de administração e gestão do domínio público rodoviário que lhe está afecto, tanto mais que tais competências não são, de facto e de direito, exercidas pelo InIR.

52 - Por outro lado não se pode ignorar que ao posto de abastecimento de combustíveis de que se cuida na presente acção não é aplicável o regime da Base 33, por o mesmo não fazer parte dos que constam do quadro III, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro.

53 – A competência para a prática do acto sub judice é da EP e não é, nem nunca foi do InIR, competindo à EP cobrar as respectivas taxas, sendo sua a correspondente receita (cfr. a Base 3 do contrato de concessão e alínea c) do n.º 1 do artigo 13º do Decreto-Lei n.º 374/2007).

54 – O tribunal a quo ao decidir como decidiu fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea b) e do artigo 15.º, n.º 1 alínea j), ambos do DL n.º 13/71 de 23 de janeiro; do artigo 1.º e 2.º da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto; do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de Abril; do Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril; do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro; e das Base 2 e 33 do contrato de concessão publicado em anexo ao DL n.º 380/2007, de 13 de Novembro.

55 – O artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril, não retirou as competências da EP, SA, no âmbito da fiscalização que lhe tenham sido atribuídas nesta matéria pela legislação rodoviária.

Requereu que seja revogada a sentença recorrida.

Foram apresentadas contra-alegações em que a recorrida pugna pela confirmação da sentença recorrida, tendo apresentado as seguintes conclusões

A. A sentença recorrida não padece de qualquer vício que determine a sua revogação pelo Douto Tribunal Central Administrativo.

B. Com efeito, o Tribunal Tributário de Lisboa foi taxativo em determinar que em matéria de licenciamento publicitário a competência para licenciar a afixação de publicidade em postos de abastecimento de combustível é das Câmaras Municipais, nos termos do disposto pelo artigo 2.º da Lei nº. 97/88, de 17 de Agosto.

C. No entanto, fica ressalvada a competência da EP – Estradas de Portugal, S.A. para intervenção no procedimento de licenciamento, através da obrigatoriedade na emissão de parecer prévio à decisão da Câmara Municipal.

D. Acresce que a Recorrente não tem competência para proceder à liquidação de taxas alegadamente devidas em virtude de uma pretensa obrigação de licenciamento, por contraposição às competências

próprias e específicas das câmaras municipais no que concerne com o licenciamento publicitário em postos de abastecimento de combustível.

E. A Lei nº. 97/88, de 17 de Agosto é taxativa em determinar que o pedido de licenciamento publicitário é dirigido ao presidente da câmara municipal da respectiva área, devendo a deliberação da câmara municipal ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, como seja o caso da ora Recorrente.

F. Além do mais, através do Decreto-Lei nº. 637/76, de 29 de Julho, o legislador veio proceder a um tratamento global da publicidade, procedendo a uma revogação de sistema da legislação contrária, incluindo a especial, atribuindo às Câmaras Municipais o poder de licenciar a publicidade instalada pelo prazo de um ano – cfr. artigo 3º, nº. 1 – ainda que em certos casos pudesse ser exigido um parecer das entidades com jurisdição nos locais onde a publicidade fosse perceptível, designadamente a JAE (hoje EP) – cfr. artigo 4º, nº. 3.

G. A revisão daquele regime jurídico operou-se através da citada Lei nº. 97/88, que manteve a competência das câmaras municipais para proceder ao licenciamento da publicidade, ficando a competência da JAE limitada à emissão de parecer, sempre e quando a publicidade instalada estivesse afixada em zona da sua jurisdição.

H. Posteriormente, em 1998, e pela via do Decreto-Lei nº. 105/98, houve lugar a uma regulação da afixação da publicidade instalada na proximidade das estradas nacionais constantes do plano rodoviário nacional fora dos aglomerados urbanos. O qual em nada veio alterar a matéria da competência para proceder ao licenciamento da publicidade, pelo que esta se manteve nas câmaras municipais e a intervenção da EP – Estradas de Portugal no procedimento apenas e só limitada à emissão de parecer.

I. Além do mais, e contando que o a competência para o licenciamento publicitário é das câmaras municipais, então a legitimidade para liquidar e cobrar taxa caiba à edilidade e não ao órgão consultivo".

J. Por outro lado o art. 15.º corpo e alínea j) do Decreto-Lei 13/71 de 23 de Janeiro, invocado na fundamentação legal da fixação da taxa, donde que também por esta via nunca a taxa liquidada pudesse ter sido legalmente liquidada. Por ser assim, falece-lhe também uma previsão legal para a sua liquidação e cobrança, arts. 2.º, nº. 2 e 8.º da Lei Geral Tributária, sendo por isso também ilegal.

K. É, pois, correcto o entendimento de acordo com a qual todo o procedimento de licenciamento de publicidade instalada ou a instalar em postos de abastecimento de combustível tem o seu curso junto das câmaras municipais, sem prejuízo, porém da competência própria das EP para emissão de parecer, em cumprimento, aliás, do disposto no artigo 2.º da Lei nº. 97/88, sem que exista, porém, qualquer base de incidência tributária sobre o parecer obrigatório e a proferir no âmbito do procedimento de licenciamento publicitário junto das câmaras municipais.

L. Ora e contando que a Lei n.º 97/88 pretende inequivocamente regular a matéria de afixação e inscrição de publicidade, estabelecendo que o licenciamento é da competência das câmaras municipais e que a intervenção da EP é realizada através da emissão de parecer com carácter obrigatório, em todos os casos, sem excepção e que não prevê em parte alguma a possibilidade de cobrança de taxas por aquela entidade, imediatamente resulta líquida a conclusão de acordo com a qual o acto de liquidação impugnado foi proferido por entidade que não detém competência legal para o efeito sendo por isso um acto a non domínio.

M. Além do mais, já a Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em acórdão datado de 26.06.2013 e proferido no âmbito do processo nº. 0232/13 e disponível em www.dgsi.pt se pronunciou sobre questão idêntica à em crise nos presentes autos, considerando a EP Estradas de Portugal, S.A. como incompetente para a liquidação de taxas publicitárias em sede de procedimento de licenciamento que corre perante as câmaras municipais, ficando aquela limitada à emissão de parecer.

N. A Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo considerou, relativamente às normas da Lei nº. 97/88, que esteve subjacente uma intenção inequívoca do legislador no sentido de regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, ressalvando, porém, a intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município, como seja o caso da EP – Estradas de Portugal.

O. Ou seja, a Secção Tributária desse Supremo Tribunal Administrativo foi taxativa ao afirmar que depois da entrada em vigor da referida Lei a Estradas de Portugal, SA., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, dispondo apenas de competência para a emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, excluindo assim a competência desta entidade para ordenar que o procedimento de licenciamento publicitário corra directamente junto de si.

P. Por seu lado, também a Provedoria de Justiça já se pronunciou, por duas vezes, sobre a questão, apontando sempre no sentido da incompetência da EP – Estradas de Portugal, S.A. para proceder à

liquidação de taxas alegadamente devidas em virtude da instalação de publicidade, atenta a competência própria das câmaras municipais para o trâmite do procedimento de licenciamento publicitário, face ao que taxativamente se dispõe na Lei nº. 97/88, de 17 de Agosto.

Q. Resulta, portanto, claro, que as EP – Estradas de Portugal não têm competência para ordenar o licenciamento publicitário, sendo por isso nulo o acto de liquidação de taxa, por incompetência do seu autor para a sua liquidação, bem como por falta de previsão legal para a sua cobrança, razão pela qual deverá ser o recurso julgado improcedente e assim confirmada a douta sentença ora recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

Mostram-se provados os seguintes factos com interesse para a decisão da causa:

1. A Impugnante, A……., S. A., é dona licenciada da exploração de um posto de abastecimento de combustíveis situado junto à Estrada Nacional 377, ao quilómetro 35+725D, em Caixas, concelho de Sesimbra.

2. Na exploração comercial desse estabelecimento a Impugnante afixou objetos publicitários, visíveis da referida estrada, pelos respetivos utentes, designadamente pelos condutores, referentes aos combustíveis e aos demais bens e serviços que ali comercializa.

3. Entendendo que essa publicidade não carecia de qualquer tipo de licenciamento, a Impugnante não o requereu a nenhuma entidade com algum tipo de competência em matéria de licenciamento de publicidade comercial.

4. Detetando tal publicidade em 26 de outubro de 2009, e verificando a omissão de um qualquer licenciamento, Estradas de Portugal, S. A., entendeu, contudo, que ele era legalmente devido e competir-lhe esse licenciamento; assim, por diversas vezes instou, pela sua Delegação Regional de Setúbal, a Impugnante a apresentar o respetivo projeto de publicidade, em vista da sua «autorização».

5. Como a Impugnante não correspondeu àquelas instâncias, Estradas de Portugal encetou procedimento em vista do que entendia ser a legalização da publicidade instalada e demais elementos publicitários existentes naquele posto de abastecimento, bem como à liquidação das respetivas taxas, no âmbito do qual em 22 de dezembro de 2011 notificou a Impugnante para em dez dias úteis pagar taxas num montante global de €1.874,07, indicando-lhe os respetivos cálculos, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei 13/71 de 23 de janeiro, e quais as normas deste diploma que entendia aplicáveis, designadamente, o seu art. 15º corpo e alínea j), abarcando aquelas os períodos temporais de 2009-2010, 2010-2011 e 2011-2012 e considerando uma área total de objetos publicitários de 11m2.

6. Mais a informou então de que a autorização era válida pelo prazo do licenciamento municipal e por um ano, renovável a título precário, devendo a ser solicitada renovação para o termo do período abarcado pelas taxas que lhe liquidava.

7. A Impugnante aproveitou o ensejo e expôs-lhe, em 5 de janeiro de 2012, por que, em seu entender, era indevida a liquidação de taxas, por ser para tanto legalmente competente o município em cuja área o posto se acha situado e que, por outra parte, o mesmo licenciamento caía no regime mais recente de mera comunicação prévia, não conduzindo à liquidação de taxas e, ainda que o fosse, seria passível de uma só liquidação, pois no período temporal em causa não houvera alteração alguma dos objetos publicitários em questão, pedindo em consequência o arquivamento do procedimento.

8. Tratando-a como reclamação, que indeferiu em 11 de janeiro de 2012, Estradas de Portugal viria a notificar novamente a Impugnante para proceder àquele pagamento em dois dias úteis, simultaneamente entendendo, para além do mais, que estava legalmente habilitada à liquidação e qual a função desta – a autorização que concediam ao licenciamento municipal.

9. Na segunda metade de janeiro de 2012 a Impugnante enviou a Estradas de Portugal meio de pagamento para com ele satisfazer as referidas taxas, sob reserva de as não dever.

10. Em 12 de março seguinte a Impugnante apresentou a petição na origem destes autos.

Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da estrada nacional 377, km 35+725, em Caixas, concelho de Sesimbra.

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, n.º 1, alínea b), 12º, e 15º, n.º 1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no proc. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária Estradas de Portugal SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente EP- Estradas de Portugal, SA., para liquidar taxas pela "afixação ou inscrição de mensagens publicitárias", ocorre que:

«O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes."

Concluindo-se que "(…) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório" (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)".

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que

se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a EP – ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, obrigatório e não vinculativo, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.

Processo n.º 790/14-30.
Recorrente: EP – Estradas de Portugal, S.A
Recorrido: Petróleos de Portugal – Petrogal, S.A.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro
31 de Março de 2014
Julgou procedente a Impugnação e, consequentemente, anulou a liquidação em apreço nos autos.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

EP – ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferido no âmbito do processo de impugnação n.º 319/13.0BEAVR, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1 – O Tribunal a quo considerou que a EP deixou de ter competência para licenciar a afixação de publicidade, sendo tal competência única e exclusiva das Câmaras Municipais, de acordo com a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, e declarou a nulidade da liquidação impugnada, julgando, consequentemente, a Impugnação procedente.

2 – Resulta da actual legislação que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de excepção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do DL 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr: alínea b), do artigo 3.º do DL 13/71).

3 – A competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

a) O Decreto - Lei n.º 13/71 no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea b) estabelece que depende de aprovação ou licença da EP a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa

de 100m para além da zona non aedificandi respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

b) O artigo 15.º, n.º 1, alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade é devida uma taxa de €56,79, por cada metro quadrado ou fracção dos mesmos;

c) A Lei n.º 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que "sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais…";

e) A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje EP, para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de protecção à estrada e cobrar a respectiva taxa (cfr: artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

4 – Mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

5 – Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afectadas (cfr: n.º 1, do artigo 12.º do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

6 – Não há duplicação de colecta, uma vez que não existe unicidade dos factos tributários, o que justifica a cobrança de taxas distintas – que é legalmente admissível.

7 – A intenção do legislador ao publicar o DL 637/76 e depois a Lei 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de protecção às estradas nacionais, mais propriamente no DL 13/71 de 23 de Janeiro.

8 – O regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas as estradas sob jurisdição da EP.

9 – As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º desse diploma legal, a EP tem competência para licenciar publicidade numa faixa de 100m para além da zona de servidão non aedificandi das estradas sob sua jurisdição, e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15.º.

10 – As regras de legística para a elaboração de actos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art.º 8.º, n.º1 do Anexo relativo às Regras de Legística).

11 – Tendo as regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distracção do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu.

12 – Na medida em que o artigo 9.º, n.º 3 do C.C. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que – ao não proceder, não obstante as várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, relativas à afixação de publicidade, e apesar de a isso estar obrigado – este nunca pretendeu revogá-las.

13 – Ao julgar procedente a Impugnação, a sentença recorrida violou o disposto, entre outros, nos artigos 1.º, 3.º, alínea b); 10.º, n.º 1, alínea b); 12.º, e alínea j), do n.º 1, do artigo 15.º, todos do DL 13/71 de 23 de Janeiro.

Requereu que seja revogada a sentença recorrida.

Foram apresentadas contra-alegações em que a recorrida, Petróleos de Portugal - Petrogal, S.A., pugna pela confirmação da sentença recorrida, tendo apresentado as seguintes conclusões

I. Veio a Recorrente, EP – Estradas de Portugal, S.A., apresentar o presente recurso para este Venerando Tribunal, da douta sentença proferida pela 1ª instância em 31/03/2014, que muito sumariamente se resume à questão de direito de saber qual a entidade competente para licenciar a afixação de publicidade em postos de abastecimento de combustível à margem das estradas nacionais.

II. É entendimento da Recorrida que bem andou o tribunal de 1ª instância, ao ter entendido que a competência para o licenciamento de afixação de mensagens publicitárias à margem das estradas nacionais, por força da Lei n.º 97/88, pertence aos Municípios, cabendo à Recorrente unicamente a emissão de parecer, nos casos em que afixação de publicidade esteja numa via que integre a sua área de jurisdição (v. art. 2º da referida lei).

III. A actuação da EP encontra-se sujeita não só à lei, como também ao contrato de concessão celebrado com o Estado (Bases da Concessão aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13/11, alteradas posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 110/2009, de 18/05).

IV. Pelo que, não estando o posto de abastecimento em causa previsto no quadro III das Bases da Concessão, este posto não está sob a sua área de jurisdição, não podendo a mesma sobre ele exercer os seus poderes de autoridade.

V. Quanto à interpretação e aplicação da Lei n.º 97/88 que se encontra aqui em causa, ao contrário do que a Recorrente quer fazer crer, temos assistido a uma viragem na jurisprudência dos tribunais superiores, em que concluem (e bem), de forma categórica, pela falta de competência da EP para exigir projectos de legalização de publicidade já instalada e/ou para liquidar as correspondentes taxas por mensagens publicitárias, por total falta de atribuições e ingerência na esfera de competências dos municípios.

VI. A nível do STA, temos não só o Acórdão proferido no proc. n.º 0232/13, em 26/06/2013, mas também o recentíssimo Acórdão de 20/02/2014, proc. n.º 1418/13, e outros posteriores, melhor identificados acima, que concluem naquele mesmo sentido.

VII. Analisando a sucessão de diplomas sobre esta matéria – o DL 13/71, o DL 637/76 e a L 97/88 – concluímos que o art. 2º/2 da L 97/88 e o art. 10º/1/b) do DL 13/71 estão em manifesta contradição e só pode haver uma única entidade competente para atribuir uma licença (e não duas ou um licenciamento cumulativo, como defende a EP).

VIII. E nesse caso, teremos que chamar à colação as regras de interpretação das leis, em que a regra vai no sentido de que lei posterior revoga lei anterior ou lei especial revoga lei geral, se outra não for a intenção do legislador.

IX. A Lei n.º 97/88 (sucedendo ao DL 637/76 que também apontava nesse sentido) embora sendo de âmbito mais geral, face ao DL 13/71, veio regular de forma inequívoca o procedimento de licenciamento de afixação de publicidade no espaço exterior, atribuindo universalmente às câmaras municipais a competência para tramitar e decidir esse procedimento, sendo essa licença precedida de parecer prévio das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade está instalada.

X. Pelo que se conclui que a intenção do legislador foi a de derrogar o disposto sobre esta matéria no DL 13/71 (derrogação tácita).

XI. Se outra fosse a intenção do legislador, porquê prever a obrigatoriedade de obtenção de um parecer, a ser emitido pelas entidades "com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada"? Porquê centralizar a competência para o licenciamento nas câmaras municipais respectivas e não conferir, desde logo, a competência a cada entidade com jurisdição sobre os locais onde a mesma é afixada? Essa poderia ter sido uma solução adoptada pelo legislador, mas não foi…

XII. Nesta conformidade, concluímos que o presente recurso não tem qualquer fundamento, por não se verificar qualquer violação de disposição legal nem se encontrar em contradição com a jurisprudência maioritária deste tribunal, como erradamente refere a Impugnada, devendo ser negado provimento ao mesmo.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

Mostram-se provados os seguintes factos com interesse para a decisão da causa:

1 – Por carta datada de 19.11.2012 foi a impugnante notificada pelas Estradas de Portugal, dando-lhe a conhecer que no âmbito de uma fiscalização efetuada se constatou a existência de publicidade afixada à margem da EN nos termos constantes do registo fotográfico que junta, bem como, para querendo exercer o direito de audição, cfr. fls. 14 a 18 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

2 – Por carta datada de 11.12.2012, foi a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento da importância de 2.953,08, cfr. fls. 12 e 13 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

3 – Em 18 de Fevereiro de 2013, foi emitida a certidão de dívida nos termos constantes de fls. 5 do PA e que aqui se dá por reproduzida.

Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN 1, Km 254,800D, do concelho de Oliveira de Azemeis.

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no proc. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens

de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária Estradas de Portugal SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente EP- Estradas de Portugal, SA., para liquidar taxas pela "afixação ou inscrição de mensagens publicitárias", ocorre que:

«*O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.*

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi);

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão

do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes."

Concluindo-se que "(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório" (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)".

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se

encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Objecto do recurso. Questão nova.

Sumário:

I — Os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre.

II — Se o recorrente não ataca a sentença que julgou procedente a excepção de erro na forma do processo e se limita a invocar a prescrição da dívida exequenda, apesar de se tratar de questão de conhecimento oficioso, este Tribunal não pode dela conhecer, pois que o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado.

Processo n.º 833/14-30.
Recorrente: A……, S.A.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Ex.mo Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem A……, S.A., recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que absolveu a Fazenda Pública da instância, por erro na forma de processo insusceptível de convolação na forma adequada, na oposição judicial por si deduzida ao processo de execução fiscal que tem por escopo a cobrança coerciva de dívida inerente à ocupação de terrenos municipais, com estaleiros, no entendimento de que sob a invocação de «ilegalidade abstracta», a oponente invocou vícios do procedimento tributário que afectam em concreto a legalidade da liquidação que serviu de base à extracção do título executivo que fundamenta a execução fiscal.

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

«I. Na origem da quantia exequenda está em causa o não pagamento de taxas municipais pela Recorrente devido à ocupação do solo do domínio público municipal no período compreendido entre Novembro de 2000 e Agosto de 2003.

II. A quantia que vem sendo exigida à Recorrente é uma taxa, na medida em que compreende a ocupação de 27 lugares de estacionamento e zona adjacente, estando em causa a ocupação de um bem do domínio público.

III. Neste sentido já se pronunciou o STA no seu acórdão de 22676 de 10/12/2003.

IV. Pronunciou-se no mesmo sentido o Tribunal de Justiça da União Europeia, no Processo C-446/98, de 14-12-2000.

V. Vem referido nos acórdãos que os parques de estacionamento sob jurisdição dos municípios são concebidos como bens do domínio público, sendo a sua gestão efectuada de acordo com poderes de autoridade dos municípios.

VI. Desta forma, estamos perante a cobrança de taxas municipais pela ocupação de um bem do domínio público, cabendo assim na acepção de taxas consagrada no n.º 2 do artigo 4.º da LGT.

VII. No presente caso, estaremos no âmbito de taxas de renovação anual, pelo que a prescrição se conta após o termo no ano a que respeitam.

VIII. Desta forma, o facto tributário que legitima a execução da eventual taxa pela ocupação do solo termina respectivamente em Novembro de 2001, Novembro de 2002, Novembro de 2003, altura em que a Recorrente terminou a obra e consequentemente abandonou o terreno no qual estava instalado o estaleiro de apoio à construção da obra.

IX. Assim, até à notificação da citação do processo de execução fiscal, decorreram 5 anos e 6 meses, uma vez que a Recorrente foi citada a 08 de Maio de 2009.

X. Sendo que nos termos do n.º 2 do artigo 15.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, a prescrição ficou interrompida com a citação.

XI. Contudo, o processo de Oposição à execução fiscal ficou parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, uma vez que entre a notificação da contestação à Recorrente (18 de Fevereiro de 2010) e a data da notificação para alegações decorreu mais de um ano, uma vez que a Recorrente apenas foi notificada para alegações no dia 09 de Julho de 2013.

XII. Entre a altura da apresentação da contestação e a notificação para a apresentação de alegações, decorreu mais de um ano, pelo que tem aplicação o preceituado no n.º 3 do artigo 15.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro.

XIII. Quantia exigível no âmbito dos presentes autos, cuja cobrança já se encontra largamente prescrita nos termos do artigo 15.º a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro.

XIV. No âmbito dos presentes autos, estamos perante a liquidação de uma taxa em cuja origem está um acto de liquidação ferido de nulidade, pelo que vai gerar obrigatoriamente a inexistência da taxa que esta a ser cobrada pela Recorrida.

XV. Deve o presente recurso ser julgado procedente, anulando-se a quantia exequenda dos presentes autos bem como os respectivos juros de mora.»

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu fundamentado parecer, que, na parte mais relevante, se transcreve:

«A nosso ver não se deve conhecer do recurso.

A recorrente, versando o recurso sobre matéria de direito, tem o ónus de «atacar» a decisão recorrida, indicando nas conclusões, as normas jurídicas que considera violadas, o sentido em que, em seu entender, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas e, invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, em seu entender devia ter sido aplicada.

Da leitura das alegações de recurso da recorrente e respectivas conclusões ressalta, à evidência que aquela não «ataca», minimamente, a decisão recorrida.

Na verdade limita-se a alegar a prescrição da dívida exequenda, o que não tinha feito no requerimento inicial de oposição, nem «ataca» a decisão recorrida pelo facto de não ter conhecido da prescrição e que, a seu ver, se verifica, e a concluir que estamos perante a liquidação de uma taxa em cuja origem está um acto de liquidação ferido de nulidade, pelo que vai gerar a inexistência da taxa que está a ser cobrada pela AT.

Ora, "Para além de questões de conhecimento oficioso ou suscitadas pela própria decisão recorrida, as questões a tratar nas alegações deverão ter sido apreciadas na decisão recorrida.

Os recursos jurisdicionais são um meio processual específico de impugnação de decisões judiciais.

Por isso, têm por fim, para além de questões de conhecimento oficioso, a apreciação da correcção das decisões recorridas e não a produção de decisões, em primeiro grau de jurisdição, sobre matérias não conhecidas por elas.

Se o recorrente num recurso jurisdicional trata de questões não apreciadas na decisão recorrida e não trata das questões nesse decididas, pode chegar-se a uma situação em que não seja possível conhecer do objecto do recurso.

Na verdade, quanto às questões novas, que não sendo de conhecimento oficioso ou suscitadas pela decisão recorrida, o tribunal superior estará impedido de as apreciar, pelo que se disse; quanto às questões apreciadas na decisão recorrida, se elas não forem levadas pelo recorrente às alegações e respectivas conclusões, o tribunal superior está impedido de tomar posição sobre elas, pois nesta matéria vale o princípio dispositivo, nos termos do qual é o recorrente quem delimita o âmbito do recurso, através das conclusões das alegações.

E certo que a prescrição, tratando-se de uma dívida de natureza pública, é do conhecimento oficioso.

Mas, para que se mostre viável, tal apreciação necessário se torna que dos autos constem todos os elementos para o efeito, o que não acontece.

De facto, desconhece-se a data da autuação do PEF, bem como se o PEF esteve parado por mais de uma não por facto não imputável à recorrente e, afirmativamente, em que período (ver artigo 15.º do RGTAL).

Não sendo viável o conhecimento da alegada prescrição da dívida exequenda e não tendo a recorrente atacado a sentença recorrida, não se deve conhecer do presente recurso.»

4 – A recorrida apresentou contra-alegações, que se encontram juntas a fls. 312-332, alegando em síntese, que não pode ser suscitado autonomamente o conhecimento da prescrição em sede de recurso jurisdicional porquanto a recorrente, nas alegações, faz o recurso incidir quase exclusivamente sobre tal questão nova, para cuja apreciação não existe sequer, suficiente matéria de facto nos autos.

Subsidiariamente, sustenta ainda que a dívida não prescreveu pois configura receita da exequente decorrente da cedência de bens imóveis, integrantes do acervo patrimonial municipal, e está sujeita ao prazo ordinário de prescrição de 20 anos previsto no artº 309º do CC.

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) A Oponente requereu ao Município de Lisboa, em 11 de Setembro de 2000, na qualidade de Empreiteiro Geral da Empreitada de Concepção/Construção da Estação Roma - Areeiro", inserida no Projecto de travessia Norte-Sul com a quadruplicação da via no troço Entrecampos Cheias, adjudicada pela REFER—Rede Ferroviária Nacional, E.P.E., autorização para ocupação da via pública na Praceta Professor ……. e na Av. ……, por um período de dois anos e meio, com vista à implantação do seu escritório e demais instalações de apoio ao estaleiro, bem como a isenção de pagamento de quaisquer taxas ou outras quantias, cfr. fls. 18.

B) Em 15/11/2000, o requerimento a que se refere a alínea anterior foi deferido pelo Município de Lisboa e foi comunicado à Oponente através do Oficio n.º 3916/DTRJOO, que constitui fls. 19 e donde resulta com interesse para a decisão:

«ASSUNTO: Ocupação de via pública com estaleiro

No seguimento da v/carta de 11 de Setembro 2000 informamos V. Ex.ª que está aprovado o local para instalação do estaleiro da Fiscalização na Avenida ……, assim como a alternativa C para estaleiro de obra na Av. ……...»

C) Em 11/11/2003 o Município de Lisboa notificou a Oponente, pelo Oficio n.º 0147/DPI-DF/03, a fixação dos montantes das taxas a pagar pela ocupação da via pública, cfr. fls. 20.

D) Em 10/11/2006, o Município de Lisboa, através do Oficio n.º 1977/DPI- DAPJIO6, pronunciou-se definitivamente no sentido de que apenas autorizou, no despacho constante do Oficio n.º 3916/DTR/00, a ocupação da via pública na Praceta Professor …… e na Av. ……., para instalação de estaleiro e não a isenção de pagamento de taxas, cfr. fls. 22.

E) O Município de Lisboa instaurou o processo de execução fiscal 1106200801364056, contra a Oponente para cobrança coerciva da quantia devida decorrente ocupação de terrenos municipais, no período compreendido entre Novembro de 2000 e Agosto de 2003 – cf. fls. 134 e segs.

F) A Oponente foi citada em 2009-05-06, fls. 137.

G) A petição inicial foi apresentada em 2009-06-08, cfr. fls. 137.

6. Do objecto do recurso:

Decorre da petição inicial e da recensão efectuada no relatório da sentença recorrida (fls. 271 e 272), que a recorrente deduziu oposição à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança de dívidas por taxas municipais pela ocupação do solo do domínio público Municipal, invocando, em síntese os seguintes fundamentos:

«- Extinção do procedimento de concessão de licença – artº 113º, n.º 1 do CPA;

- nos termos da alínea a) do n.º 1 artigo do artigo 133.º do CPA, o despacho emitido pelo Departamento de Tráfego Rodoviário da Câmara Municipal de Lisboa onde, no seu Oficio n.º 3916/DTR/00, aprova expressamente a ocupação da via pública é nulo;

- tendo o Estado optado pela concessão do serviço público de quadruplicação da via no troço Entrecampos - Chelas, a uma entidade privada, através de um contrato de empreitada, transferiu para o Oponente, a sua posição, não restam dúvidas de que o Estado transferiu para a empreiteira, ora Oponente, a prerrogativa de utilização de terreno do domínio público, razão pela qual, não podemos deixar de considerar que o disposto n.º 1 do artigo 330 da Lei n,º42/98 de 6 de Agosto — Lei das Finanças Locais, se aplica no caso concreto à ora Oponente e consequentemente concluir pela inexistência do tributo ora exigido;

- sob pena de preterição do princípio da segurança tributária ou da protecção da confiança, ínsito nos artigos 1.º e 2.º da CRP, não podemos aceitar a argumentação da Câmara Municipal de Lisboa no seu Oficio n.º 1977/DP1- DAPI/06, de 11 de Novembro de 2006, de apenas autorizou, no seu despacho constante do Oficio n.º 3916/DTR/00, a ocupação da via pública na Praceta Professor ……. e na Av. ……., para instalação de estaleiro e não a isenção de pagamento de taxas, tendo necessariamente que concluir pela ineficácia do mesmo.

- existência de um deferimento tácito em relação ao pedido de isenção de pagamento de taxa pela ocupação da via pública, sob pena de preterição do principio da segurança tributária ou da protecção da confiança;

- inexistência de parte dos juros de mora ora exigidos.»

E foi apenas sobre estas questões que se pronunciou a decisão recorrida considerando que, sob a invocação de "ilegalidade abstracta" a oponente invocava apenas vícios do procedimento tributário que afectam em concreto a legalidade da liquidação que serviu de base à extracção do título executivo que fundamenta a execução fiscal e que seriam fundamento de impugnação.

Prosseguindo neste discurso argumentativo a sentença recorrida ponderou a possibilidade de convolação para a forma de processo adequada – impugnação judicial – que afastou por se encontrar esgotado o prazo legal, e concluiu pela constatação de erro na forma do processo, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

Sucede que, como se constata da sua alegação de recurso e das conclusões que a encerram, que delimitam o respectivo objecto, a recorrente olvida por completo este julgamento e não ataca esta fundamentação da sentença recorrida, limitando-se a alegar a prescrição da dívida exequenda, o que não tinha feito no requerimento inicial de oposição, não atacando também a decisão recorrida pelo facto de não ter conhecido da prescrição.

Com efeito mostram os autos que a recorrente não suscitou na petição inicial a questão da prescrição da dívida exequenda, nem tal questão foi, por qualquer forma, abordada na sentença sob censura, nesta não se contendo, por isso mesmo qualquer pronúncia sobre ela.

Vale isto por dizer que se está, assim, perante o que tecnicamente se designa por "questão nova".

E questão nova porque veio pela primeira vez ao processo na alegação de recurso, mostrando-se, até aí, em absoluto ausente do processo, não tendo sido suscitada na petição e não tendo, por isso, sido apreciada na sentença.

Ora, como é jurisprudência uniforme, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova ([1]).

Tem-se, assim, como assente que os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre – Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, pag. 147, Cardona Ferreira, Guia dos Recursos em Processo Civil, pag. 187, Armindo Ribeiro Mendes, Recursos em Processo Civil, Reforma de 2007, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, págs.80-81.

No caso em apreço, para impugnar eficazmente, em recurso jurisdicional, a decisão em que se entendeu julgar procedente a excepção de erro na forma do processo, a recorrente haveria de atacar a sentença quanto a este fundamento.

Se não o faz, como não fez, não pode o tribunal de recurso alterar aquela decisão quanto ao nela decidido sobre tal matéria, já que o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado.

Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de qualquer outra questão suscitada, ainda que do conhecimento oficioso, como é o caso da prescrição ([2]).

Ou seja, não dirigindo o recorrente um ataque directo à sentença recorrida, fica o Tribunal de recurso impedido de conhecer do mesmo recurso por ocorrer caso julgado relativamente às questões decididas – cf. neste sentido Acórdãos desta Secção de 01.10.2014, recursos 838/14 e 466/14, de 15/05/2013, recurso n.º 0508/13, de 13.11.2013, recurso 1020/13, de 28.11.2012, recurso 598/12, de 24.10.2012, recurso 696/12, de 17.10.2012, recurso 583/12, de 14.04.2010, recurso 677/09, de 14.10.2009, recurso 492/09, e de 11.05.2005, recurso 1166/04, todos in www.dgsi.pt.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva.*

([1]) Cf. entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 27.06.2012, recurso 218/12, de 25.01.2012, recurso 12/12, de 23.02.2012, recurso 1153/11, de 11.05.2011, recurso 4/11, de 1.07.2009, recurso 590/09, 04.12.2008, rec. 840/08, de 30.10.08, rec.112/07, de 2.06.2004, recurso 47978 (Pleno), de 29.11.1995, recurso 19369 e do Supremo Tribunal de Justiça, recurso 259/06.0TBMAC.E1.S1, todos in www.dgsi.pt.

([2]) Note-se que, como bem refere o Exmº Procurador-Geral Adjunto, nada impede que a recorrente suscite a questão da prescrição no âmbito do processo de execução fiscal, podendo recorrer para o Tribunal Tributário de eventual decisão que lhe indefira essa pretensão.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto

Taxa de Publicidade. Constitucionalidade.

Sumário:

Caracterizando-se como verdadeiras taxas as quantias cobradas ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1, pelo licenciamento de publicidade afixada em suporte instalado em propriedade privada, não pode tal norma ter-se por organicamente inconstitucional, apesar de não constar de diploma emanado da Assembleia da República ou do Governo, por ela autorizado.

Processo n.º 862/14-30.
Recorrente: A……, Lda.
Recorrido: Estradas de Portugal, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A…….., Lda., como os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação da taxa pela afixação de publicidade, à margem da EN 8 - 5, Km 005-400, lado esquerdo, no montante de Euros 2.725,92, operada pela Estradas de Portugal, S.A.

1.2. Remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

A) A Recorrida exige à Recorrente não o pagamento de uma «taxa», mas sim o pagamento de um verdadeiro «imposto».

B) A alínea j), do n.º 1, do artigo 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que prevê o tributo exigido à Recorrente pela licença para a afixação de publicidade, é organicamente inconstitucional.

C) Conforme assinalado, não existe nem se demonstra qualquer contrapartida específica a favor da Recorrente.

De igual modo,

D) Não existem nem se demonstram quaisquer elementos concretos que permitam afirmar a existência de uma intromissão por parte da Recorrente no espaço público.

Da mesma maneira,

E) Não existe nem se perceciona qualquer utilização pela Recorrente de qualquer bem semipúblico ou público.

F) Nos termos da alínea i), do n.º l, do artigo 165º, da atual Constituição da República Portuguesa, compete exclusivamente à Assembleia da República legislar sobre a criação de impostos.

G) Também o Governo tem competências para legislar sobre a criação de impostos quando autorizado pela Assembleia da República, o que não sucedeu.

H) Pelo exposto, o tributo exigido pela Recorrida, nos termos da alínea j), do n.º 1, do artigo 15º, do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, provém de uma norma alterada pelo Governo sem qualquer autorização da Assembleia da República.

I) Assim sendo, dever-se-á concluir pela inexistência do imposto exigido e, consequentemente, pela ilegalidade do ato da sua liquidação.

1.3. A recorrida não apresentou contra-alegações.

1.4. O MP emite douto Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«Questão decidenda: natureza do tributo liquidado e cobrado por EP - Estradas de Portugal, S.A. pelo licenciamento de publicidade afixada em suporte instalado em propriedade privada (art. 15º n.º 1 alínea j) DL n.º 13/71, 23 janeiro).

1. A jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA - SCT pronunciou-se em numerosos acórdãos, sem divergência, no sentido:

a) da qualificação como impostos de tributos formalmente classificados como taxas, devidos pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, desde que visíveis do espaço público;

b) da inconstitucionalidade das normas de diversos regulamentos e posturas municipais que prevêem o pagamento desses tributos, por violação dos arts. 103º e 165º n.º 1 alínea i) CRP numeração da RC/97 (Acórdãos Tribunal Constitucional nºs. 558/98, 29.09.98; 63/99, 2.02.99; 32/2000, 12.01.2000 (DR II - Série. 8.03.2000); 346/2001, 10.07.2001; 92/2002; 437/2003, 30.09.2003; 453/2003, 14.10.2003; 34/2004, 14.0l.2004; 109/2004, 11.02.2004. Acórdãos STA - Secção de Contencioso Tributário 14.03.2001 processo n.º 25815; 15.02.2003 processo n.º 739/06; 19.02.2003 processo n.º 1930/02; 10.12.2003 processo n.º 26820; 26.01.2005 processo n.º 1167/04; 18.05.2005 (Pleno) processo n.º 1176/04; 15.02.2007 processo n.º 739/06; 28.03.2007 processo n.º 1207/06).

2. O acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 177/2010, 5 Maio 2010 operou uma inflexão dessa jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa no art. 4º n.º 1 LGT e no art. 3º Lei n.º 53-E/2006, 29 Dezembro (regime geral das taxas das autarquias locais), pronunciando-se no sentido de não julgar organicamente inconstitucionais as normas do art. 2º n.º l Regulamento de Taxas e Licenças (aprovado por deliberação da CM Guimarães de 9.11.2006 e sancionado pela Assembleia Municipal em sessão de

24.11.2006) e do art. 21º da Tabela de Taxas àquele anexa, na medida em que prevêem a cobrança da taxa aí referida pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular.

A fundamentação do citado acórdão (votado por unanimidade e com a autoridade reforçada resultante da formação alargada que o proferiu) é transponível, mutatis mutandis, para a apreciação da constitucionalidade da norma que configura o suporte jurídico da taxa controvertida, resultante da licença para afixação ou inscrição de mensagem publicitária em propriedade privada, visível do espaço público.

A doutrina do citado acórdão foi reafirmada posteriormente nos acórdãos Tribunal Constitucional nºs. 360/2010 de 6.10.2010, 436/2010 de 10.11.2010, 408/11 de 27.09.2011 e na decisão sumária n.º 417/2010, 11 Outubro; e acolhida nos acórdãos STA-SCT 12.01.2011 (processo n.º 752/10), 19.01.2011 (processo n.º 33/10), 6.04.2011 (processo n.º 119/11), 25.05.2011 (processo n.º 93/11) 1.06.2011 (processo n.º 135/11), 13.07.2011 (processo n.º 462/11), 7.09.2011 (processo n.º 585/11), 28.09.2011 (processo n.º 15/11), 2.11.2011 (processo n.º 116/10).

3. Neste contexto não enferma de inconstitucionalidade orgânica, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, a norma constante do art. 15º n.º 1 alínea j) DL n.º 13/71, 23 janeiro que constitui o fundamento jurídico da taxa liquidada por EP - Estradas de Portugal, S.A. (art. 165º n.º 1 alínea i) CRP).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) Em 28/09/2011, foi elaborado pela "Estradas de Portugal, S.A.", o instrumento constante a fls. 19 do Processo Administrativo (PA) junto aos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e onde consta o seguinte: «(...)

Estradas de Portugal, S.A.

PE Nº 2FI

PUBLICIDADE NA PROXIMIDADE DAS ESTRADAS NACIONAIS

685/11

IDENTIFICAÇÃO DO LOCAL – UMIA

EN 8-5 km 574,0N LADO Esquerdo

FREGUESIA ..... CONCELHO Nazaré

TIPO DE PUBLICIDADE EXISTENTE

3.00 × 3.00 Área = m² Pórtico (duplo)
0,50 × 10,00 Área = m² Painel fachada
0,50 × 2.00 Área = m² letras 4
× Área = m² Data 2011.08.27

Fax: .....

Nota: Anexar fotos datadas. Tel: .....

IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS – UMIA

PROPRIETÁRIO	A.....
MORADA	.....
CÓDIGO POSTAL	NIF
ANUNCIANTE	-(310)
MORADA	
CÓDIGO POSTAL	NIF
PUBLICITÁRIO	
MORADA	
CÓDIGO POSTAL	NIF

ANÁLISE – TÉCNICOS

DENTRO DE AGLOMERADO X FORA DE AGLOMERADO

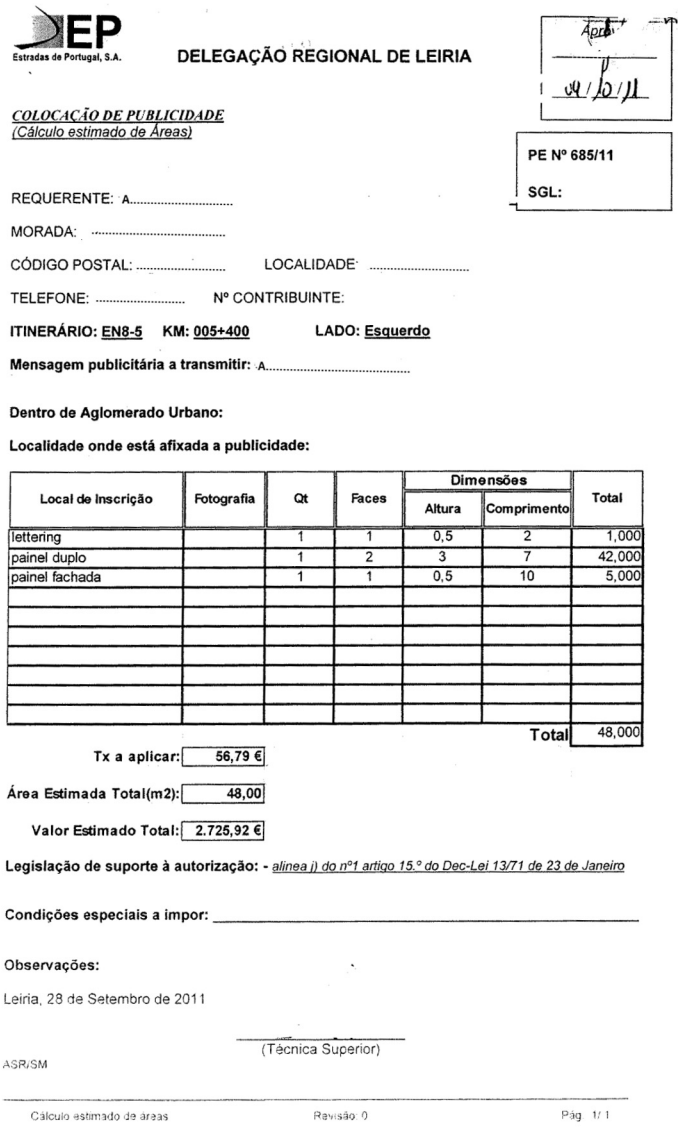
1 de 2

"Este documento é propriedade exclusiva da EP, não podendo ser reproduzido, utilizado, modificado ou comunicado a terceiros sem autorização expressa"

Documento emitido electronicamente

ModQ 07 50/R00 2010-03-01

B) Em 3/10/2011, foi elaborado pela "Estradas de Portugal, S.A.", o instrumento constante a fls. 20 do Processo Administrativo (PA) junto aos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e onde consta o seguinte: «(...)



EP
Estradas de Portugal, S.A.

DELEGAÇÃO REGIONAL DE LEIRIA

Apto
04/10/11

COLOCAÇÃO DE PUBLICIDADE
(Cálculo estimado de Áreas)

PE Nº 685/11

SGL:

REQUERENTE: A.....

MORADA: .....

CÓDIGO POSTAL: ..... LOCALIDADE: .....

TELEFONE: ..... Nº CONTRIBUINTE:

ITINERÁRIO: EN8-5 KM: 005+400 LADO: Esquerdo

Mensagem publicitária a transmitir: A.....

Dentro de Aglomerado Urbano:

Localidade onde está afixada a publicidade:

Local de Inscrição	Fotografia	Qt	Faces	Dimensões		Total
				Altura	Comprimento	
lettering		1	1	0,5	2	1,000
painel duplo		1	2	3	7	42,000
painel fachada		1	1	0,5	10	5,000
					Total	48,000

Tx a aplicar: 56,79 €

Área Estimada Total(m2): 48,00

Valor Estimado Total: 2.725,92 €

Legislação de suporte à autorização: - *alínea j) do nº1 artigo 15.º do Dec-Lei 13/71 de 23 de Janeiro*

Condições especiais a impor: _____

Observações:

Leiria, 28 de Setembro de 2011

(Técnica Superior)

ASR/SM

Cálculo estimado de áreas Revisão: 0 Pág. 1/ 1

C) Em 10/10/2011, foi remetido pela Delegação Regional de Leiria das Estradas de Portugal, S.A. para a Impugnante, o instrumento constante a fls. 17 do PA anexo aos Autos, no qual consta o seguinte: «(...) No âmbito dos serviços de fiscalização desta empresa, verificámos a existência de publicidade implantada no local supra referido, vossa pertença e susceptível de ser autorizada pela EP - Estradas de Portugal, S.A.

Efectivamente, nos termos do disposto na alínea j), do n.º 1, do artigo 15º, do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com a actualização introduzida pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, tem a EP a faculdade de autorizar a colocação de publicidade cobrando a respectiva taxa. Dado o exposto, considera-se notificado para efectuar o pagamento da taxa no valor de € 2.725,92 correspondente 48,00 m x € 56,79 nesta Delegação Regional podendo também fazê-lo por transferência bancária, pelo NIB ……, ou por remessa em vale de correio ou cheque visado, no prazo de 10 dias úteis, contados da data de recepção desta notificação, sob pena de ser elaborada certidão de dívida e remetida à competente repartição de finanças com vista à instrução de processo de execução fiscal. (...)»;

D) Em 25/02/2013, foi remetido pela Delegação Regional de Leiria das Estradas de Portugal, S.A. para a Mandatária da Impugnante, por carta registada com aviso de recepção, o instrumento constante a fls. 6 do PA anexo aos Autos, no qual consta o seguinte: «(...) No âmbito do assunto acima referenciado, foi V. Exa. notificado para se pronunciar, querendo, sobre a liquidação da taxa devida pela autorização para afixação da publicidade à margem da EN 8-5 ao Km 005+400 lado Esquerdo. Decorrido o prazo sem que tenha sido exercido o direito de audiência prévia, fica por este meio notificado da decisão

de liquidação da taxa devida pela autorização que se concede para a afixação da publicidade com os fundamentos já expressos na notificação anterior e que aqui se dão por integralmente reproduzidos. Face ao exposto, deverá V. Exa. proceder ao pagamento da taxa calculada nos termos do disposto na alínea j), do n.º 1, do artigo 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, actualizada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, como se segue:

DL n.º 25/2004, de 24 de Janeiro	Área (m^2)	Taxa (€)	Total (€)
Alínea j) do n.º 1 do art. 15º- Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade.	48.00	€ 56,79	€ 2.725,92
Total.	€ 2725,92		

(...)»;

E) O Aviso de Recepção referida na alínea anterior foi assinado a 11/04/2013 - cfr. fls. 5 do PA;

F) A PI deu entrada neste Tribunal a 25/03/2013 - cfr. fls. 1 dos Autos.

3.1. No seguimento de notificação operada pela EP - Estradas de Portugal S.A., para proceder ao pagamento de taxas liquidadas em virtude da afixação de publicidade na fachada de um edifício de sua propriedade junto da Estrada Nacional n.º 8-5, a recorrente impugnou tal liquidação, alegando, no essencial, que o tributo exigido pela licença para a afixação de publicidade, sem qualquer contrapartida, é organicamente inconstitucional, sendo que o Tribunal Constitucional concluiu no Acórdão n.º 558/98, que tais tributos assumiam a natureza de verdadeiros impostos.

Por seu turno, a recorrida Estradas de Portugal invocara que a taxa representa o encargo a pagar pela utilidade de que a impugnante beneficiaria, neste caso, da infra-estrutura rodoviária.

A sentença recorrida, interpretando o disposto na alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1 e acolhendo a mais recente jurisprudência, quer do Tribunal Constitucional, manifestada no acórdão n.º 177/2010, de 5/5/2010, quer do STA, no sentido de que estamos perante uma taxa e não perante um imposto, julgou improcedente a impugnação, considerando, ainda, que nada mais tendo sido alegado pela impugnante como causa de pedir, também nada mais há que apreciar.

3.2. Discordando do assim decidido, a recorrente sustenta, em suma, que, apesar de a doutrina e jurisprudência actuais apontarem maioritariamente no sentido da decisão recorrida, entende ela que, no caso, não existe contrapartida específica a seu favor e, por conseguinte, o tributo que lhe é exigido assume a natureza de um verdadeiro imposto, e, assim, o suporte normativo (al. j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1) que fundamenta a liquidação desse tributo deve ser considerado organicamente inconstitucional.

E sendo verdade que os locais onde foi afixada a mencionada publicidade são propriedade da recorrente, não existe qualquer contra-prestação real e/ou específica a seu favor, nem se demonstram quaisquer elementos concretos que permitam afirmar a existência de uma intromissão por parte da recorrente no espaço público, nem se percepciona qualquer utilização pela recorrente de qualquer bem semipúblico (ou público).

Vejamos.

4.1. Refira-se, antes de mais, que, sendo a ilegalidade decorrente da invocada inconstitucionalidade orgânica da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1, o único fundamento de impugnação alegado, só desta questão caberá conhecer, arredadas ficando, portanto, quaisquer outras que, não sendo de conhecimento oficioso, não foram suscitadas.

E no que respeita à alegada inconstitucionalidade, como já exarámos no acórdão de 4/12/2013, proferido no rec. n.º 1062/13, cujo texto passamos a transcrever, «*é consensual na doutrina e na jurisprudência que o traço fundamental que permite, no plano jurídico, fazer a distinção entre o imposto e a taxa é o carácter unilateral do primeiro, por contraposição ao carácter bilateral da taxa: esta assenta num vínculo de carácter sinalagmático, admitindo-se, em geral, que enquanto os impostos «não determinam para o sujeito activo qualquer dever de prestar específico», já «o vínculo jurídico de taxa tem por causa a prestação por uma entidade pública de utilidades individualizadas».*([1])

E se no plano da dogmática jurídica a distinção entre as duas categorias de tributos (imposto/taxa) se apresenta, em regra, acessível e linear, frequentemente essa linearidade se desvanece, todavia, quando, na análise e na integração de um concreto tributo o intérprete se depara com dificuldades na subsunção da realidade normativa às categorias dogmáticas atrás referidas, relevando, aliás, mais do que a denominação atribuída na lei, a estrutura e a natureza do próprio tributo.

4.2. Ora, descendo ao caso dos autos e como bem salienta o MP, importa referir que se, inicialmente, a jurisprudência enveredou pela caracterização como imposto do tributo em causa nos autos (taxa por afixação de publicidade em propriedade privada) a mesma jurisprudência veio, posteriormente, a

firmar-se, reiterada e uniformemente, no sentido da qualificação desse tributo como verdadeira taxa, após a prolação do acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 177/2010, de 5/5/2010, que operou uma inflexão da anterior jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa positivado no n.º 1 do art. 4º da LGT e no art. 3º Lei n.º 53-E/2006, 29/12 (regime geral das taxas das autarquias locais), pronunciando-se no sentido de não julgar organicamente inconstitucionais as normas do n.º 1 do art. 2º do Regulamento de Taxas e Licenças (aprovado por deliberação da CM Guimarães de 9/11/2006 e sancionado pela Assembleia Municipal em sessão de 24/11/2006) e do art. 31º da Tabela de Taxas àquele anexa, na medida em que prevêem a cobrança da taxa aí referida pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular.

Sendo que, como igualmente salienta o MP, a fundamentação do citado acórdão (votado por unanimidade e com a autoridade reforçada resultante da formação alargada que o proferiu) é transponível, mutatis mutandis, para a apreciação da constitucionalidade das normas que configuram o suporte jurídico da taxa controvertida, resultante da renovação da licença para afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em propriedade privada, visíveis do espaço público, acrescendo que a doutrina deste acórdão foi reafirmada posteriormente em outros arestos do Tribunal Constitucional (nºs. 360/2010, de 6/10/2010, 436/2010, de 10/11/2010, 408/11, de 27/9 e na decisão sumária n.º 417/2010, de 11/10), bem como, acolhida nos acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do STA, de 12/1/2011, proc. n.º 752/10, de 19/1/2011, proc. n.º 33/10, de 6/4/2011, proc. n.º 119/11, de 25/5/2011, proc. n.º 93/11, de 1/6/2011, proc. n.º 135/11, de 13/7/2011, proc. n.º 462/11, de 7/9/2011, proc. n.º 585/11, de 28/9/2011, proc. n.º 15/11, e de 2/11/2011, proc. n.º 116/10.»

Neste contexto, só pode concluir-se que não enferma de inconstitucionalidade orgânica, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República a norma constante da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1, que constitui o fundamento jurídico da taxa liquidada por EP – Estradas de Portugal, S.A., (art. 165º n.º 1 alínea i) CRP).

Acrescendo que se se pretendesse que a alegação constante das Conclusões C a E fosse interpretada com um sentido mais restrito, tal redundaria em apreciação de matéria de facto, impeditiva de apreciação do recurso pelo STA.

Haverá, pois, que negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida que assim decidiu.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes — Aragão Seia.*

([1]) Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª ed., Coimbra, 1997, pp. 27 e 37.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Tabela do imposto de selo. Prédio urbano. Afectação. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédios (urbanos) com afectação habitacional, mas resultando do art. 6º do CIMI (subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral) uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 864/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A……, S.A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A……., S.A., anulou a liquidação de Imposto de Selo (IS) que, no montante total de Euros 296.609,80 (correspondendo a Euros 98.869,93, cada uma das respectivas prestações), lhe foi efectuada com referência ao ano de 2012 e a um terreno para construção de que é proprietária, denominado Lote …….. inscrito na matriz predial urbana da freguesia de …….. sob o n.º 11476, com fundamento em vício de violação de lei, porquanto, contrariamente ao que entendeu a Administração tributária (AT), os terrenos para construção, ainda que o seu valor patrimonial tributário (VPT) iguale ou exceda € 1.000.000,00, não se enquadravam na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) na sua redacção inicial, que foi aditada pelo art. 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, uma vez que não têm afectação habitacional.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

Deve ser dado provimento ao presente recurso, porquanto:

1 – A, aliás, douta sentença recorrida julgou mal por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS.

2 – Desde que, como temos por certo, aquela disposição comporta a hipótese dos terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional.

3 – Sentido e alcance que dão apoio sólido e decisivo a letra da lei, o seu espírito, e, a alteração da redacção proposta na LOE para 2014.

4 – A letra sustenta realmente a solução que defendemos, pois "afectar" no sentido rigoroso do verbo significa o mesmo que aplicar, destinar; quer dizer, exige que o destino do bem já esteja decidido, mas não a sua materialidade, a efectiva e concreta utilização, no presente.

5 – O espírito da lei conduz ao mesmo resultado, pois não colide antes corresponde ao ambiente de crise económica e financeira, assegura as novas necessidades, e, as tendências da tributação, manifestadas aquando da sua elaboração.

6 – A alteração do preceito presente na proposta de LOE é uma mera modificação de forma, que nem por isso passou a ter alcance e significação diversos do que tinha.

7 – Na verdade, a nova redacção confirma, sem sombra de dúvida, a interpretação que defendemos.

Termina pedindo que seja revogada a sentença.

1.3. Contra-alegou a recorrida, nos termos de fls. 108 a 127 dos autos, pugnando pela improcedência do recurso e pela confirmação da sentença recorrida e formulando as Conclusões seguintes:

A. A disposição transitória constante do artigo 6º, número 1, alínea f), da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, estabelece as taxas aplicáveis para os prédios com afectação habitacional, pelo que sendo o imóvel objecto da liquidação impugnada um **terreno para construção**, sempre estaria excluído da norma constante da alínea f) do número 1 do art. 6º, da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

B. Um terreno para construção não é um prédio com afectação habitacional, como aliás resulta inequivocamente da classificação dos prédios urbanos constante do art., n.º 1, do CIMI.

C. A classificação de um prédio urbano como terreno para construção não obedece a qualquer afectação, donde, a remissão legal para a afectação habitacional só pode ter como consequência que não estarão abrangidos pela norma de incidência constante da alínea f) do número 1 do art. 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro os terrenos para construção, pelo que sempre será a liquidação de IS impugnada nula, conforme decidiu a sentença recorrida.

D. Conclui-se, na senda da sentença recorrida, que o sentido da expressão «afectação» confirma-se pelo artigo 3º do CIMI em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», evidenciando, assim, que a afectação é concreta, efectiva.

E. No mesmo sentido do entendimento adotado no aresto recorrido, "um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela, o que evidencia que a afectação é, a nível de ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante".

F. Um prédio é classificado como terreno para construção sempre que se verifiquem um conjunto de circunstâncias, em regra correspondentes à aplicação de normas pertinentes do regime de jurídico que regula as edificações urbanas ou o fraccionamento de prédios rústicas, que, em qualquer caso, indiciem a intenção de nele se construir, salvo se, por força de legislação aplicável, tal intenção não seja passível de efectiva concretização.

G. Referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com "afectação habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

H. Na esteira da decisão recorrida, conclui-se que "os terrenos para construção que não têm utilização definida não podem ser considerados prédios com afectação habitacional, pois não têm ainda nenhuma afectação nem outro destino que não seja a construção de tipo desconhecido. Uma interpretação no sentido de que a verba n.º 28.1 se reporta a prédios cuja afectação é desconhecida não tem o mínimo de correspondência verbal na letra daquela norma, pelo que um hipotético pensamento legislativo desse tipo não pode ser considerado pelo intérprete da lei, em face da proibição que consta do n.º 2 do artigo 9º do Código Civil".

I. A expressão "com afectação habitacional" inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6º, n.º 1, alínea a), do CIMI. Tal interpretação não teria apoio legal, face aos princípios contidos nos arts. 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária.

J. Se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6º do CIMI, tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código.

K. Resultando do art. 6º, do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como "prédios com afectação habitacional".

L. Corroborando o entendimento supra exposto, refere a douta sentença recorrida que "deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afectação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim".

M. A idênticas conclusões chegaram os Senhores Árbitros do Centro de Arbitragem administrativa, no âmbito dos Processos nºs. 49/2013-T e 53/2013-T, bem como o Supremo Tribunal Administrativo, nos seus arestas recentes de 9 Abril e de 23 de Abril, afirmando que resulta do artigo 6º do Código do IMI «uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção"», não podendo, assim, estes ser considerados como "prédios com afectação habitacional" para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, na sua redação originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

N. A liquidação ora impugnada configura uma verdadeira duplicação de colecta face à liquidação referida no número precedente, pois incidem ambas sobre o mesmo período temporal.

O. Uma vez liquidado o Imposto do Selo respeitante ao exercido de 2012, nos termos da verba 28 da TGIS, não pode a Administração Tributária voltar a liquidar o mesmo imposto, com base no mesmo imóvel e facto temporal, só porque o proprietário se manteve em 31 de Dezembro do mesmo ano.

P. Conforme decidiu o TCA Sul em 02/06/2009, "a duplicação de colecta, por referência a um elemento temporal e estrutural, verifica-se quando, estando paga uma colecta, se liquida e exige outra da mesma natureza, em relação ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo."

Q. O diploma que introduziu as alterações ao Código do Imposto do Selo ('CIS') a fim de nele consagrar a tributação em sede daquele imposto da propriedade de prédios urbanos, através da verba n.º 28 - Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro -, padece de invalidado insanável porquanto está em clamorosa oposição com os princípios constitucionais da igualdade, que se manifesta nomeadamente através do princípio da capacidade contributiva, e da protecção da confiança.

R. Porque as medidas não têm um carácter temporário, mas antes permanente, não colhe o argumento, tantas vezes utilizado em outras ocasiões, de que o novo imposto visou assegurar necessidades extraordinárias de receita, com o que violou o legislador o princípio constitucional da proporcionalidade, sendo este o critério último para aferir da tutela jurídico-constitucional da confiança.

Termina pedindo o não provimento do recurso.

1.4. O MP emite douto Parecer nos termos seguintes:

«Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Loulé de 19.05.2014 que julgando procedente a impugnação deduzida por "A……., S.A." anulou a liquidação impugnada.

Sobre as questões suscitadas emiti na Impugnação n.º 1870/13 o parecer que em parte se transcreve e que é do seguinte teor:

"*A questão que cumpre apreciar centra-se em saber se no âmbito da incidência do imposto do selo a que se refere a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Out, se integram ou não os "terrenos para construção" com um VPT superior a 1 milhão de euros, ou seja, se os mesmos podem ser considerados como prédios urbanos com "afectação habitacional".*

Entende-se que a resposta é negativa, em conformidade com o ponto de vista expresso na sentença recorrida e no parecer do MP da 1ª Instância.

Com efeito, não resultando das normas relativas ao imposto de selo qualquer definição do que sejam "prédios com afectação habitacional" e estabelecendo o art. 6º do CIMI, diploma para o qual remete o n.º 2 do art. 67º do CIS, uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "ter-

renos para construção", não poderão estes, sem mais, ser considerados como "prédios com afetação habitacional", ainda que os mesmos comportem essa potencialidade futura. De resto, a expressão "prédios com afectação habitacional" imediatamente sugere uma efectiva e actual utilidade e não, como é o caso, uma realidade que se poderá concretizar ou não no futuro.

Como bem se refere na douta sentença recorrida, o conceito de "terreno para construção" «não integra necessariamente o conceito afetação habitacional», para efeitos de sujeição à verba 28.1 da Tabela do Imposto de Selo e a evolução legislativa entretanto verificada claramente sufraga esse entendimento (cfr. a alteração à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, operada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dez., à qual não foi atribuída carácter interpretativo").

Nesta conformidade, concluindo como nesse parecer, pronuncio-me pela improcedência do presente recurso e, consequentemente, pela manutenção do julgado.»

1.5. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

2.1. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) A Impugnante é proprietária do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo 11476, da freguesia de …….. (cfr. fls. 37 dos autos);

B) O prédio referido na alínea anterior está descrito na caderneta predial com "Valor patrimonial actual de € 29.660.979,60" e "Tipo de coeficiente de localização: Habitação." (cfr. fls. 37 dos autos);

C) Por avaliação feita em 30/10/2006, o Serviço de Finanças de Silves fixou o valor patrimonial em € 28.166.400,00 (cfr. fls. 17 dos autos);

D) Na caderneta predial e na ficha de avaliação de imóvel, o prédio descrito na alínea A) está classificado como "terreno para construção" (cfr. fls. não numeradas do p.a.);

E) Em 07/11/2012 foi emitida liquidação n.º 2012001855702 no valor de € 148.304.90 (cfr. fls. 39 dos autos);

F) Em 20/12/2012, a Impugnante procedeu ao pagamento do Imposto de selo referido na alínea anterior (cfr. fls. 40 do p.a.);

G) Em 21/03/2013, foi emitida liquidação n.º 20013000292517 no valor de € 98.869,93 (cfr. fls. 42 dos autos);

2.2. Referenciando, embora, o montante que corresponderá a uma prestação (2ª) a impugnante/recorrida deduziu impugnação judicial da liquidação aqui em causa.

E, atendendo ao decidido e ao teor das alegações e contra-alegações, a questão que importa decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.l. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, nomeadamente se nela se incluem terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos "com afectação habitacional" a que alude a referida verba.

3. Pretende a recorrente, ao contrário do decidido na sentença recorrida, que os terrenos para construção inseridos em zona urbana e habitacional, devem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de questão relativamente à qual este Supremo Tribunal tem vindo a pronunciar-se repetidas vezes, decidindo maioritariamente em sentido contrário àquele que é propugnado pela recorrente, como pode ver-se, entre muitos outros, dos acórdãos proferidos em 10/9/2014, no proc. n.º 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. nºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. nºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. nºs. 270/14 e 272/14; em 9/4/2014, nos procs. nºs. 1870/13 e 48/14; em 23/4/2014, no proc. n.º 0271/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 24/9/2014, no proc. n.º 0739/14.

E porque não se vê agora razão para divergir da fundamentação ali constante (tanto mais que, por um lado, a recorrente não aporta razões inovatórias em relação à anterior argumentação e, por outro lado, se verifica identidade da questão de facto e identidade da matéria de direito), também aqui se acolhe tal jurisprudência, pelo que, seguindo o que se deixou exarado no citado aresto de 9/4/2014, proc. n.º 01870/13 se dirá:

«*O conceito de "prédio (urbano) com afectação habitacional" não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão — facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6º do Código do IMI.*

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha —, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria — de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu "espírito", apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII — 2ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza "mais poupadas" no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de "prédios (urbanos) com afectação habitacional", porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII — 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros" (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, "os prédios (urbanos) habitacionais", em linguagem corrente "as casas", e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os nºs. 1 e 2 do artigo 45º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como "prédios com afectação habitacional", porquanto a afectação habitacional — surge sempre no Código do IMI referida a "edifícios" ou "construções", existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já "terrenos para construção" mas outra espécie de prédios urbanos — "habitacionais", "comerciais, industriais ou para serviços" ou "outros" — artigo 6º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção — qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida — não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com "afectação habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não podem estes ser considerados como "prédios com afectação habitacional" para

efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro» (fim da citação).

Neste contexto, considerando que também na sentença recorrida se decidiu neste preciso sentido, havemos de concluir pela improcedência do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes — Aragão Seia.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Selo. Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Regime transitório do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 para o ano de 2012.

Sumário:

I — ***Estando em causa liquidação de Imposto de Selo prevista na verba 28 da TGIS relativa ao ano de 2012 haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectue a liquidação já no ano de 2013.***

II — Do regime transitório constante do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 decorre com clareza que ***para o ano de 2012 e para efeitos de Imposto de Selo, os proprietários de prédios urbanos com afectação habitacional e um VPT superior a €1.000.000,00, o único facto tributário situa-se em 31/10/2012, a única liquidação pela AT deve ser feita até ao final de Novembro de 2012, a única taxa a aplicar no caso de prédios avaliados nos termos do CIMI é de 0,5% e o imposto deverá ser pago numa única prestação até 20/12/2012.***

III — Carece de fundamento legal a liquidação efectuada em 2013, por referência ao ano de 2012, cumulativa com anterior liquidação do mesmo imposto e relativa ao mesmo prédio e ao mesmo ano efectuada em 2012 ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012.

Processo n.º 865/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……, SA.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 28 de Abril de 2014, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……, S.A**.**, com os sinais dos autos, contra liquidações de Imposto no Selo efectuadas ao abrigo da verba 28.1 da respectiva Tabela Geral e referentes ao ano de 2012, relativo ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ……, concelho de Lisboa, sob o artigo 805, anulando-as.

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

A) Com o aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo, introduzido pelo artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS).

B) A liquidação em causa foi efectuada pela AT em 22.03.2013 e reportam-se ao ano de 2012.

C) Na liquidação foi aplicada a taxa de 1% ao valor patrimonial tributário (VPT) que ascendia a € 2.006.981,53, à data de 31.12.2012.

D) Entendeu a Mma Juíza do Tribunal ad quo que, referindo-se a liquidação ao ano de 2012, deveria ter aplicação o artº 6º, n.º 1 alínea a) daquele diploma legal.

E) Entendemos que a douta sentença incorreu em erro de julgamento na determinação das normas aplicáveis e respectiva aplicação, o que inquinou o sentido da decisão.

F) Na verdade, a liquidação foi efectuada ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual:

G) "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."

H) Este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, n.º 1 in fine do Código do IMI).

I) Como ficou provado, o VPT do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1.000.000,00 (ascendia a € 2.006.981,53).

J) O Imposto do Selo foi liquidado com base na norma de incidência objectiva contida no art. 1.º n.º 1 do CIS, por se tratar de facto ou situação prevista na respectiva Tabela Geral, no caso, na verba 28.1.

K) Sendo o sujeito passivo do imposto o referido no art. 8.º do CIMI (art. 2.º n.º 4 e 3º n.º 3 u) do CIS).

L) Acresce que o art. 5.º n.º 1 u) do CIS estabelece que a obrigação tributária se considera constituída "Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, no momento e de acordo com as regras previstas no CIMI, com as devidas adaptações."

M) Esta disposição (bem como o art. 67.º n.º 2 do CIMI) remete-nos, desde logo, para as normas contidas nos arts. 8.º n.º 1 e 113.º n.ºs 1 e 2 do CIMI.

N) Logo, a AT efectuou a liquidação colocada em crise, na estrita aplicação destes normativos legais, e porque os pressupostos de facto se encontravam preenchidos, não padecendo a mesma das ilegalidades que lhe são apontadas na douta sentença.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se a liquidação impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência de impugnação judicial e anulatória de liquidações de Imposto de Selo no montante global de € 20 069,84 (ano 2012)

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: determinação da taxa aplicável ao valor patrimonial tributário (VPT) de prédio urbano com afectação habitacional, sujeito à incidência de Imposto do Selo no ano de 2012 (verba n.º 28.1 Tabela Geral do Imposto de Selo; arts. 4.º e 6.º n.º 1 alínea i) Lei n.º 55-A/2012, 29 Outubro)

1. O Memorando de entendimento celebrado entre a República Portuguesa e três Instituições Internacionais (Fundo Monetário Internacional, Banco Central Europeu e Comissão Europeia) em maio 2011 impôs condicionalidades de políticas financeiras que, designadamente, impunham uma redução drástica do défice público durante a vigência do Memorando (maio 2011- maio 2014)

No âmbito da sua execução instituiu tributação sobre manifestações de fortuna que exprimiam capacidade contributiva significativa, nos seguintes termos:

- os prédios urbanos com afectação habitacional com VPT constante da matriz igual ou superior a €1000 000 estavam sujeitos a Imposto de Selo correspondente a 1% daquele VPT (verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo aditada pelo art. 4.º lei 55-A/2012, 29 outubro)

O regime transitório para liquidação do imposto aplicável ao ano 2012 estabeleceu os seguintes parâmetros de aplicação:

a) o facto tributário verifica-se em 31 outubro 2012 (propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédio urbano com as características supra indicadas) (art. 6º n.º 1 alínea a) Lei 55-A/2012, 29 outubro);

b) o sujeito passivo do imposto é o proprietário, usufrutuário ou superficiário do prédio em 31 outubro 2012, e não o sujeito passivo constante da matriz em 31 dezembro 2012 (art. 6º, n.º 1, alínea b) Lei n.º 55-A/2012, 29 outubro; art. 113.º n.º 1 CIMI);

c) o VPT relevante tem como referência o ano de 2011, significando que corresponde ao existente em 31 dezembro de 2011, e não ao existente em 31 dezembro 2012 (art. 6º, n.º 1, alínea c) Lei n.º 55-A/2012, 29 outubro; art. 113.º n.º 1 CIMI);

d) a liquidação do imposto é efectuada até ao final do mês de novembro 2012, sendo o imposto pago pelo sujeito passivo, numa única prestação, até 20 dezembro 2012, à taxa de 0,5% (arts. 6º, n.º 1, als. d), e), f) 1 Lei n.º 55-A/2012, 29 outubro)

2. A liquidação impugnada efectuada em 22 março 2013 carece de fundamento legal porque:

a) respeita a um prédio, com idêntico artigo matricial (facto indiscutido pela recorrente, não obstante a informação constante do processo administrativo, fls. 22) relativamente ao qual já tinha sido efectuada a liquidação de Imposto de Selo em 7 novembro 2012 (probatório alínea B);

b) a taxa de 1% aplica-se apenas à liquidação do Imposto de Selo, incidente sobre prédios com afectação habitacional, respeitante ao ano de 2013 (arts. 4.º e 6.º n.º 2 Lei n.º 55-A/2012, 29 outubro)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular as liquidações sindicadas, *uma vez que já em 2012 havia sido pago o Imposto de Selo referente ao prédio em causa, não sendo exigível o pagamento em 2013, relativo ao mesmo período de tempo.*

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) A Impugnante é proprietária do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 805 (por acordo);

B) Com referência ao ano de 2012 foram emitidas, em 07/11/2012, as seguintes liquidações de Imposto de selo relativas às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado em A), com data limite de pagamento em 20/12/2012:

2012 001901878, no valor de € 451,62;
2012 001901879, no valor de € 1.540,79;
2012 001901870, no valor de € 972,29;
2012 001901871, no valor de € 972,29;
2012 001901872, no valor de € 1.479,42;
2012 001901873, no valor de € 681,59;
2012 001901874, no valor de € 858,74;
2012 001901875, no valor de € 1.076,04;
2012 001901876, no valor de € 1.081,44;
2012 001901877, no valor de € 920,68;
(cfr. fls. 17 a 26 dos autos)

C) As liquidações referidas na alínea precedente foram pagas pela Impugnante até dia 20/12/2012 (por acordo);

D) Com referência ao ano de 2012 foram emitidas, em 22/03/2013, as seguintes liquidações de imposto de Selo relativas às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado em A), com data limite de pagamento em Abril 2013:

2013 000312040, no valor de € 301,09;
2013 000312043, no valor de € 1.027,20;
2013 000312016, no valor de € 648,21;
2013 000312019, no valor de € 648,21;
2013 000312022, no valor de € 986,29;
2013 000312025, no valor de € 454,39;
2013 000312028, no valor de € 572,50;
2013 000312031, no valor de € 717,37;
2013 000312034, no valor de € 720,96;
2013 000312037, no valor de € 613,80;
(cfr. fls. 7 a 16 dos autos)

E) O valor patrimonial tributário do prédio melhor identificado na alínea A), fixado para o ano de 2012 é de 2.006.981,53 (cfr. fls. 7 a 26 dos autos);

F) Nas liquidações emitidas no ano de 2012 foi fixada a taxa a aplicar em 0,50% (cfr. fls. 17 dos autos);

G) Nas liquidações emitidas no ano de 2013 foi fixada a taxa a aplicar em 1% (cfr. fls. 7 dos autos);

6 – Apreciando.

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida.

A sentença recorrida, a fls. 55 a 63 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da respectiva Tabela Geral, efectuadas em Março de 2013 com referência ao ano de 2012, anulando-as, no entendimento de que *uma vez que*

já em 2012 havia sido pago o Imposto de selo referente ao prédio em causa, não **é** *exigível o pagamento em 2013, relativo ao mesmo período de tempo* (cfr. sentença recorrida, a fls. 62 dos autos).

Para assim decidir, considerou a sentença recorrida que, *estando em causa imposto liquidado para o ano de 2012, e tendo a norma ao abrigo da qual é efectuada a tributação entrado em vigor no dia 30.10.2012, importa atender ao que a própria lei dispõe (em termos transitórios) sobre a sua aplicação, sendo expressa quando diz, na alínea a) do n.º 1 do art. 6.º que, em 2012 o facto tributário se verifica no dia 31/10/2012 e a base tributária corresponde ao valor patrimonial tributário que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011.* Mais ponderou que, *para efeitos tributação em relação ao ano de 2012, não podem ser relevados factos ocorridos em data posterior à da verificação do facto tributário* e que *incidindo o imposto em apreço sobre a "propriedade, (...) de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000", constata-se que o prédio da Impugnante se subsume na norma de incidência ora transcrita e com aplicação de taxa no valor de 0,5%,* concluindo que verificando-se *que a Impugnante cumpriu a norma invocada, atento o pagamento das liquidações emitidas em 2012, até o dia 20/12/2012, é evidente a ilegalidade das liquidações impugnadas* (cfr. sentença recorrida, a fls. 61/62 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando que *a liquidação em causa foi efectuada em 21.03.2013, ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual: "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."* Mais alega que *este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, n.º 1 in fine do Código do IMI),* para concluir *que o valor patrimonial tributário do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1.000.000,00 (ascendia a € 2.006.981,53), pelo que a liquidação não padece da ilegalidade que lhe é imputada.*

Vejamos.

Parece resultar da alegação da Fazenda Pública que entende ser conforme a lei a liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da respectiva Tabela Geral, efectuada em Março de 2013 e com referência ao ano de 2012, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (e disposições do CIS e do CIMI para que esta remete), ainda que já sobre o mesmo prédio e em relação ao mesmo período de tempo tenha sido efectuada liquidação do mesmo imposto em 2012, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Ora, já decidiu este Supremo Tribunal, em Acórdãos do passado dia 8 de Outubro (proferidos nos recursos n.º 805/14 e 806/14) que, estando em causa liquidação de Imposto do Selo relativa a 2012, ainda que efectuada em 2013, há que observar o regime transitório constante do n.º 1 do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, e não o constante do n.º 2 do artigo 6.º, este último aplicável às liquidações relativas ao ano de 2013, confundindo a recorrente na sua alegação o *ano de referência do imposto (no caso concreto 2012) com ano em que foi praticado o acto de liquidação do imposto (no caso concreto 2013),* e parecendo pretender, no caso dos autos, ser lícito à Administração, relativamente ao mesmo ano de referência, liquidar Imposto do Selo em 2012, ao abrigo do regime transitório do n.º 1 do artigo 6.º, e outra vez em 2013, ao abrigo do n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012.

Ora, por mais agudas que sejam as necessidades de receitas fiscais, que estão na génese do aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo da Verba 28.1 em Outubro de 2012, não parece lícito concluir ter sido intenção do legislador que, relativamente ao mesmo ano de referência – 2012 –, pudesse haver cumulativamente duas liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral (preenchidos que fossem os respectivos pressupostos de incidência): uma a efectuar ainda em 2012, a que seria aplicável o disposto no artigo 6.º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012, e outra a efectuar em 2013, a que seriam aplicáveis as regras gerais (ao abrigo do n.º 2 do artigo 6.º da mesma Lei).

Tratar-se-ia, inequivocamente, de uma situação em tudo anómala em face dos princípios que enformam o sistema fiscal, de constitucionalidade pelo menos duvidosa e que não parece, de todo, ter sido a querida pelo legislador. Ao invés, como propugnado pela Exma. Procuradora da República junto do TAF de Loulé no seu parecer em 1.ª instância (cfr. fls. 51 a 53 dos autos) parece-nos também que, do regime transitório constante do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, decorre com clareza *que para o ano de 2012 e para efeitos de Imposto de Selo, os proprietários de prédios urbanos com afectação habitacional e um VPT superior a €1.000.000,00, o único facto tributário situa-se em 31/10/2012, a única liquidação pela AT deve ser feita até ao final de Novembro de 2012, a única taxa a aplicar no caso de prédios avaliados nos termos do CIMI é de 0,5% e o imposto deverá ser pago numa única prestação até 20/12/2012.*

E assim sendo, como nos parece que é, as liquidações sindicadas carecem de fundamento legal, pois que, como bem decidido, já tendo sido liquidado e pago imposto relativamente a 2012, é ilegal

a liquidação referente ao mesmo prédio e tendo por referência o mesmo ano de 2012, efectuada em Março de 2013.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida, que bem julgou.

– Decisão –

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Responsabilidade subsidiária. Coima. Constitucionalidade. Oposição. Fundamentação. Despacho de reversão.

Sumário:

I — Tendo em conta que o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, proferido no proc. n.º 206/10, julgou não ser inconstitucional a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, e tendo em conta que, na sequência dessa jurisprudência mais qualificada em termos de controlo da constitucionalidade das normas, a jurisprudência do STA sofreu uma alteração, passando também a acolher essa posição, deve decidir-se pela não inconstitucionalidade da norma, em conformidade com o disposto no artigo 8.º n.º 3 do CCivil.

II — A fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efectivada (nº 4 do art. 23º da LGT) não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido.

Processo n.º 925/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por A……, com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal n.º 3387200801067826 e apensos para cobrança de IVA, IRS e coimas fiscais no montante global de 4.011,16 Euros, inicialmente instaurada contra a sociedade B……, Lda. e posteriormente revertida contra o oponente.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

A. A douta sentença do Tribunal *a quo* de que se recorre julgou procedente a oposição apresentada, com a qual visava o oponente a extinção da execução fiscal revertida contra ele, em sede do processo de execução fiscal (PEF) n.º 3387200801067826 e apensos, que pendem no Serviço de Finanças do Porto-4, onde consta como original devedora a sociedade B……, Lda., NIPC ……, por dívidas relativas a COIMAS FISCAIS, IVA e, IRS, no valor de quantia exequenda de 4.011,16 Euros.

B. Para assim decidir, considerou a douta sentença ser inconstitucional o art. 8º do RGIT, por apelo à mais recente jurisprudência do STA, citando alguns acórdãos como por exemplo, os Ac. do STA nºs 0186/10, de 08/09/2010 e 0767/10, de 10/11/2010, concluindo que por esse motivo, as dívidas por coimas não podem ser exigidas ao revertido, ainda que em termos de responsabilidade subsidiária; considerou também haver falta de fundamentação do despacho de reversão da execução fiscal contra

o oponente, uma vez que o mesmo, não faz qualquer referência aos pressupostos da responsabilidade subsidiária, tais como, ao exercício da gerência ou, da culpa pela insuficiência do património social.

C. Sendo que, o teor da decisão da douta sentença foi: "*Nestes termos, julgo a presente oposição procedente e, consequentemente, determina-se a extinção da execução fiscal n.º 3387200801067826 e aps. relativa às Coimas Fiscais revertidas contra o aqui oponente, e anula-se o respectivo despacho de reversão da execução fiscal.*".

D. Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, já que considera que a Douta Sentença sob recurso padece de erro de julgamento de Direito.

E. Com efeito, no que respeita à inconstitucionalidade do art. 8º, n.º 1 do RGIT, a Douta Sentença, alicerçando a sua posição na referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), nomeadamente nos Acórdãos 0186/10, de 08/09/2010 e, 0767/10, de 10/11/2010, não se suportou na mais recente jurisprudência daquele Tribunal Superior.

F. Na verdade, tendo presente que a sentença recorrida foi lavrada em 2012-09-21, a Mma Juiz do Tribunal *a quo* nunca poderia julgar inconstitucional o art. 8º, n.º 1 do RGIT, com base na mais recente jurisprudência do STA, "*a que aderimos inteiramente*", uma vez que, a mais recente jurisprudência do STA, aponta no sentido contrário àquele que a Mma Juiz do Tribunal *a quo* retira da mesma.

G. O que se demonstra pela simples leitura de alguns desses Acórdãos, que nos permitimos, identificar e subscrever, a saber: o Acórdão 0623/2012, de 2012-06-27 do STA; o Acórdão 0797/2010, de 2011-12-14 do STA; e, também o Acórdão 0122/2011, de 2011-11-23 do STA, que agora em conclusões, nos abstemos de transcrever por desnecessidade de repetição.

H. Também, não nos podemos esquecer da posição firmada no Acórdão n.º 437/2011 do Plenário do Tribunal Constitucional (PTC), processo 206/2010, onde se reiterou a decisão no sentido de não julgar inconstitucional o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efetiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora.

I. De salientar que, todos estes Arestos são posteriores aos indicados pela Mma. Juiz do Tribunal *a quo* em que se baseou para fundamentar a inconstitucionalidade do art. 8º, n.º 1 do RGIT e, anteriores à sua decisão e, todos eles apontam para a constitucionalidade do referido normativo, em detrimento do sentido seguido pela sentença do Tribunal *a quo*, sendo esta matéria, até tida por assente jurisprudencialmente, depois da posição assumida pelo TC primando pela constitucionalidade do art. 8º, n.º 1 do RGIT.

J. Relativamente à falta de fundamentação, considera a Fazenda Pública que o erro de julgamento se verifica em dupla vertente: a fundamentação existe e ainda que não existisse, jamais poderia ter a consequência determinada na douta sentença de extinção da execução fiscal n.º 3387200801067826 e apensos.

K. Embora no segmento decisório a Douta Sentença se refira exclusivamente a Coimas Fiscais, entendemos tratar-se de mero erro de escrita, em virtude de constar do intróito e segmento probatório que o processo executivo inclui também IRS e IVA.

L. No que concerne à exigência de fundamentação dos atos administrativos (conceito em que se inserem os atos tributários, à face do preceituado no art. 120º do CPA), é formulada no art. 268º, n.º 3, da CRP, que estabelece que "*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*".

M. Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos atos decisórios de procedimentos tributários e dos atos tributários é concretizado, de forma genérica, no art. 77º da LGT, nos termos do qual "*a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária" e, a "fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*".

N. Com a devida vénia, o STA tem vindo a entender que a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.

O. Fora de situações especiais em que são exigidos acrescidos de fundamentação, o ato considera-se suficientemente fundamentado quando é atingido formalmente esse propósito, dando a conhecer os elementos que a lei exige que sejam indicados e, sendo atingido tal objetivo, qualquer irregularidade ou omissão deverá considerar-se sanada, aferindo-se tal efeito face ao ato efetivamente praticado, perante o qual terá que ser cotejada a sua adequação.

P. A fundamentação formal visa possibilitar um conhecimento concreto das razões que determinaram a AT, a atuar como atuou, permitindo conhecer o seu itinerário cognoscitivo e valorativo, enquanto

a fundamentação material ou substancial caracteriza-se pela enunciação de motivos aptos e legítimos a suportar a decisão de fundo, visando encontrar a base substancial que a legitima, por forma a demonstrar que se verificam os pressupostos legais dos quais depende a sua atuação.

Q. A AT emanou decisão fundamentada no sentido de reverter as dívidas da execução fiscal em causa, contra o oponente, com base no art. 160º do CPPT, no art. 23º, n.º 2 e 4 e, 24º, n.º 1, alínea b), ambos da LGT, na sequência da informação que sustenta o despacho de reversão, decorrendo da referida informação a confirmação do cumprimento dos pressupostos da reversão.

R. Concluímos, portanto, que o despacho de reversão se mostra plenamente fundamentado.

Sem prescindir,

S. Por outro lado, entende a Fazenda Pública que, se apenas está em causa um vício de fundamentação do despacho de reversão aqui em crise, dele apenas poderá advir a anulação do ato, por força do art. 135º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), nunca obstando à sua renovação, desde que observado o formalismo em falta, ou seja, desde que expurgado do vício que o afetava.

T. Efetivamente, o Tribunal *a quo* ao determinar a extinção da execução fiscal, pressupõe uma avaliação de mérito da matéria controvertida (da pretensão executiva), obstando a que seja renovada a instância, efeito esse que nunca poderia advir da procedência da oposição pelo vício de falta de fundamentação do despacho de reversão, porque, como se defende, o efeito produzido seria sempre o da anulação do ato de reversão contra o oponente, não impedindo que este seja renovado, expurgados dos vícios que o afetava.

U. À semelhança do que sucede no processo civil [art. 814º, alínea c), do CPC], a oposição enquanto contestação, também poderá ter por finalidade a mera absolvição da instância executiva derivada da falta de pressupostos processuais [cfr. arts. 487º, n.os 1 e 2, 493º, n.os 1 e 2 e, 494º, do Código de Processo Civil (CPC)].

V. De facto, anulado o despacho de reversão, deixa de haver fundamento legal para que o revertido se mantenha na execução fiscal, configurando-se uma situação, quanto à pretensão executiva, de ilegitimidade passiva enquanto pressuposto processual (cf. art. 26º, n.º 1, do CPC), que constituindo uma exceção dilatória, não pode conduzir a uma decisão sobre o mérito da pretensão, mas antes impõe que o juiz se abstenha de apreciar o pedido, proferindo uma decisão de absolvição da instância [arts. 288º, n.º 1, alínea d) e 660º, n.º 1, do CPC].

W. Assim, se os vícios formais do despacho de reversão podem servir de fundamento de oposição à execução fiscal [art. 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT], a procedência da oposição com esse fundamento terá como consequência, não só a anulação do ato de reversão (que, caso fosse o único efeito jurídico prosseguido, teria como meio processual eventualmente mais adequado a reclamação do art. 276º do CPPT), mas também a absolvição do oponente da instância executiva.

X. Absolvição da instância que (contrariamente à extinção da execução fiscal, que constitui uma verdadeira absolvição da pretensão executiva), não impede o OEF de proferir novo despacho de reversão em que, desta vez, fundamentando suficientemente o ato, sane o vício que determinou a anulação, no mesmo sentido se refere o Acórdão 0726/2012, de 2012-10-10 do STA que, não se transcreve por desnecessidade de repetição.

Y. Nesta conformidade, padece assim a douta sentença sob recurso de erro de julgamento de direito, porquanto fez errónea interpretação dos factos e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis *in casu*, mais concretamente, dos arts. 487º, n.os 1 e 2, 493º, n.os 1 e 2, 494º, 814º, alínea c), 26º, n.º 1, 288º, n.º 1, alínea d) e, 660º, n.º 1, todos do CPC, e o art. 77º da LGT, pelo que deverá a mesma ser anulada.

1.3. O recorrido apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

1) Decidiu o Tribunal *a quo* que "*Concluímos, assim, que com fundamento em inconstitucionalidade no n.º 1 do artigo 8º do RGIT, as dívidas por coimas não podem ser exigidas ao revertido, ainda que em termos de responsabilidade subsidiária*».

2) Concluiu ainda o mesmo Tribunal, "*(...) pela falta de fundamentação do despacho de reversão da execução fiscal contra o Alegante, uma vez que o mesmo, não faz qualquer referência aos pressupostos da responsabilidade subsidiária exercício da culpa pela insuficiência do património social.*"

3) Pretexta a Fazenda Pública que não se conforma com a Douta decisão que julgou procedente a oposição à execução, por considerar que a decisão incorreu em erro de julgamento de direito porque, em seu entender "*(...) a decisão da sentença recorrida foi lavrada em 2012-09-21, a Mma. Juiz do Tribunal a quo nunca poderia julgar inconstitucional o art.º 8º, n.º 1 do RGIT, com base na mais recente jurisprudência do STA, "a que aderimos inteiramente", uma vez que, a mais recente jurisprudência do STA, aponta no sentido contrário àquele que a Mma. Juiz do Tribunal a quo retira da mesma, (...).".*

4) Pretexta ainda a Fazenda Pública que «*A AT emanou decisão fundamentada no sentido de reverter as dívidas da execução fiscal em causa, contra o Alegante, com base no art.º 160º do CPPT, no art.º 23º, n.º 2 e 4 e, 24º, n.º 1, alínea b), ambos da LGT (...)», concluindo assim, «que o despacho de reversão se mostra plenamente fundamentado*".

ORA,

5) A responsabilização dos responsáveis subsidiários nos termos previstos no artigo 8º RGIT, não pode deixar de ser interpretada como uma transmissão do dever de cumprimento da sanção, para terceiros, na forma da responsabilidade pelo pagamento das multas e coimas.

6) Com efeito, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo nestes casos recentemente a pronunciar-se, por exemplo, nos processos n.º 064/10 de 14/04/2010; 0193/10 de 05/05/2010; 055/10 de 19/05/2010, 0186/10 de 08/09/2010 e 0767/10 de 10/11/2010, pela inconstitucionalidade material do n.º 1 do artigo 8º RGIT, por violação do princípio constitucional da intransmissibilidade das penas.

7) Assim, conclui-se pela inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, por violação do princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado na Constituição da República Portuguesa.

8) O n.º 10 do artigo 32º CRP, dispõe que são assegurados ao arguido, em quaisquer processos sancionatórios, incluindo as contra-ordenações, os direitos de audiência e de defesa, os quais, nestes casos, não estão assegurados ao revertido, pois, como transcreve o Acórdão n.º 220/89 do Tribunal Constitucional, "... tem que concretizar, desde logo, a possibilidade de recurso ou impugnação judicial do acto sancionatório e a possibilidade efectiva de contraditar eficazmente os elementos trazidos pela acusação".

9) Com efeito, ainda o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo nestes casos recentemente a pronunciar-se, por exemplo, nos processos n.º 064/10 de 14/04/2010; 0193/10 de 05/05/2010; 055/10 de 19/05/2010, 0186/10 de 08/09/2010 e 0767/10 de 10/11/2010, pela inconstitucionalidade material no art.º 8º, n.º 1 RGIT, por violação do princípio constitucional dos direitos de audiência e defesa (art. º 32º, n.º 10 CRP), e ainda, pela inconstitucionalidade do mesmo artigo, por violação do principio da presunção da inocência (n.º 2 do artigo 32º da CRP).

10) Assim, conclui-se pela inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, por violação dos princípios do direito de audiência e defesa e por violação do princípio da presunção de inocência, consagrados na Constituição da República Portuguesa.

11) Ainda, ao admitir-se a mudança de sujeitos responsáveis para pagamento da coima, outra interpretação não se poderá ter, a não ser a que, a mesma natureza da responsabilidade acompanha a respectiva transmissão, impossibilitando assim, que a coima produza os efeitos e os fins que a sua própria natureza a obriga, não podendo os Administradores ou Gerentes substituir-se a esta na responsabilidade para pagamento de uma coima através da transmissão forçosa dessa obrigação.

12) Por isso, conforme é o caso do n.º 1 do artigo 8º do RGIT, a sanção que seja aplicada a pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela sua prática, não é necessária para satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista e, por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação de acordo com o n.º 2 do artigo 18º da CRP, onde se tipifica o princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição de direitos fundamentais,

13) concluindo-se assim, pela inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, por violação do princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição dos direitos fundamentais, consagrados na Constituição da República Portuguesa.

ALÉM DISTO,

14) não fica ainda qualquer dúvida de que existe nesta transmissão de coima que o n.º 1 do artigo 8º do RGIT enuncia, uma ofensa aos valores constitucionais, como os princípios da culpa, da igualdade e da proporcionalidade.

15) Ora, uma tal limitação da eficácia delimitativa à culpa do agente do facto que o responsabiliza mostra-se constitucionalmente desconforme.

16) Assim, tal como os recentes Acórdãos n.º 481/2010 e 24/2011 do Tribunal Constitucional, conclui-se pela inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, por violação do princípio da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, consagrados na Constituição da República Portuguesa.

DO MESMO MODO,

17) o Tribunal *a quo*, decidiu bem, ao decidir "*(...) pela falta de fundamentação do despacho de reversão da execução fiscal contra o Alegante, uma vez que o mesmo, não faz qualquer referência aos pressupostos da responsabilidade subsidiária exercício da culpa pela insuficiência do património social*.".

18) Como se alcança do regime legal de fundamentação que incide genericamente sob a prática de actos administrativos tributários, a fundamentação da decisão está sujeita a um apertado mecanismo (cfr. art. 77º da LGT).

19) Exigência que bem se compreende, face à necessidade de facultar aos contribuintes administrados a formação de um juízo consciente sobre a conveniência, ou não, de impugnar o acto e da garantia da transparência e da ponderação da actuação da administração fiscal assegurando a possibilidade de controle hierárquico e jurisdicional do acto.

20) Nestas circunstâncias, a fundamentação deve dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo Autor da decisão, sendo certo que se a fundamentação não esclarecer a

motivação do acto por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto considera-se não fundamentado (cfr. art. 77º da LGT e art. 125º do CPA).

21) A A.T. não procurando obter outros como era sua obrigação, A.F. promoveu o acto de reversão contra o aqui Alegante.

22) Em rigor, a A.F. limitou-se a verificar documentalmente a qualidade de gestor nominal do obrigado subsidiário, e constatada a qualidade de gestor de direito, limitou-se a reverter a execução, sem alegar e provar um único facto que pudesse demonstrar o exercício efectivo e de facto da gerência da sociedade «*B……..., LDA*.", por parte do Alegante.

23) Este comportamento omisso radica [presumivelmente] na putativa presunção de que a gerência de direito faz presumir a gerência de facto, o que terá "*dispensado*" a A.F. de alegar e provar factos demonstrativos de que para além da gerência de direito, o Alegante praticou actos próprios nessa qualidade, implicando, assim, que a A.F. não demonstrasse o efectivo exercício da gerência.

24) Não gozando a A.F. de qualquer presunção legal, cabe-lhe alegar e demonstrar factos que comprovem o exercício de facto da gerência pelo aqui Alegante, pressuposto que, de resto, entronca no dever geral de fundamentação a que a A.F. está obrigada ao prolatar o despacho de reversão, tal como estabelece o art. 23º n.º 4 da LGT.

25) Pois bem, lendo e relendo o despacho de reversão, a A.F. limita-se a invocar a qualidade de gerente nominal do Alegante, sem invocar um único facto demonstrativo do exercício efectivo da gerência, postergando, assim, o dever de prova (cfr. art.74º, n.º 1 da LGT) a par do dever geral de fundamentação (cfr. arts. 23º, n.º 4 e 77º da LGT), pelo que é ilegal o despacho de reversão, quer pela violação clara do dever de fundamentação, quer pela inexistência dos pressupostos formais legitimantes da presente reversão.

E AINDA,

26) a A.F., não logrou fundamentadamente demonstrar a insuficiência dos bens da devedora originária.

27) Quando, por imposição do ónus da prova, bem como por via do dever geral de fundamentação que sobre ela impende, deveria ter demonstrado de modo justificativo que a devedora originária não disponha de bens em quantidade suficiente para satisfação do crédito tributário.

28) A Administração Tributária, deveria ter apurado o valor total dos bens da devedora principal, e só na hipótese de o valor total da divida tributária apresentar um valor superior ao valor total dos bens da devedora originária, é que deveria concluir pela insuficiência do património societário, e em consequência, determinar a reversão da execução fiscal, contra o responsável subsidiário.

29) e, tendo em atenção a fundamentação apresentada pela A.F., só pode concluir-se que os factos que sustentam o acto de reversão, não são claros nem suficientes para legitimar as conclusões extraídas pela A.F..

30) Não são claros nem suficientes, na medida em que as afirmações da A.F. não deixam perceber com suficiente clareza e certeza as razões porque se decidiu pela reversão da execução fiscal contra o aqui Alegante,

31) pois, não esclarecem devidamente o contribuinte interessado da alegado e presumida gerência de facto, bem assim, da inexistência de bens no esfera patrimonial da devedora originária, não lhe possibilitando conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo Autor do acto a que se opõe.

32) Assim, em face da retórica argumentativa antecedente estamos perante um vício da fundamentação, susceptível de à luz da alínea c) do art. 99º do CPPT afectar a validade intrínseca do acto tributário, em que se traduz o acto de reversão da execução fiscal, que conduz à anulabilidade do acto por vício de forma, e sendo anulado não poderá manter-se na Ordem Jurídica.

Encurtando razões

33) deverá manter-se a decisão recorrida, concluindo-se pela procedência da oposição e declarando-se, em consequência a extinção da execução fiscal relativamente ao aqui Alegante.

Assim, determinando a anulação do despacho de reversão e confirmando a decisão proferida pelo Tribunal "a quo", farão V. Ex.as inteira e sã JUSTIÇA!

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«*FUNDAMENTAÇÃO*

Questões decidendas:

1ª Inconstitucionalidade da norma constante do art. 8º n.º 1 RGIT

2ª Falta de fundamentação do despacho de reversão

1. Primeira questão decidenda

Foi apreciada e resolvida no acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, 3 outubro 2011 (disponível em www.tribunalconstitucional.pt) o qual, pondo termo a prolongada controvérsia jurídica, se pronunciou no sentido de *não julgar inconstitucional o artigo 8º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora*

A doutrina do acórdão:

a) alinha com anterior jurisprudência do Tribunal Constitucional, expressa nos acórdãos n.ºs 129/2009, 12 março 2009; 150/2009, 25 março 2009 (sobre norma de idêntica redacção constante do art. 7º-A RJIFNA)

b) foi posteriormente reiterada nos acórdãos n.º 561/2011, 22 novembro 2011 (sobre norma de idêntica redacção constante do art 7º-A RJIFNA); 249/20 12, 22 maio 2012

c) proclama como pressupostos fundamentais do juízo de não inconstitucionalidade formulado:

- a natureza *civil* da responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores consagrada no artigo 8º, nº1 do RGIT, radicada no dano provocado à administração tributária por uma actuação culposa que impossibilitou o pagamento das coimas devidas;

- a adequação do mecanismo da reversão para a efectivação da responsabilidade civil subsidiária por aplicação da norma constante do art. 23º n.º 1 LGT;

- o funcionamento do mecanismo legal da reversão da execução com observância de um processo equitativo e do direito de defesa através do exercício do contraditório, mediante:

- a atribuição à administração tributária do ónus de alegação e prova da actuação culposa dos administradores e gerentes

- a precedência de audição do responsável subsidiário e a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão, a incluir na citação (art. 23º n.º 4 LGT)

A jurisprudência do STA consolidou o entendimento de que, antes do início da vigência da Lei n.º 3-B/2010, 28 abril que conferiu a actual redacção ao art. 148º n.º 1 alínea c) CPPT, o processo de execução fiscal não era o meio processual adequado à cobrança coerciva de quantia emergente da responsabilidade civil dos gerentes pelas coimas aplicadas às sociedades (cf. acórdãos STA-SCT 20.02.2013 processo n.º 808/12; 16.01.2013 processo n.º 312/12; 21.11.2012 processo n.º 1176/11; 11.07.2012 processo n.º 824/12)

No caso concreto acresce à impropriedade do meio processual a omissão de referência à culpa do gerente revertido na insuficiência do património da sociedade para pagamento da coima e ao fundamento normativo correspondente (art. 8º n.º 1 als. a) e b) RGIT)

2. Segunda questão decidenda

Quadro normativo: arts. 23º nºs 2 e 4, 24º n.º 1 e 77º n.º 1 LGT; art. 153º n.º 2 CPPT

Argumentário

1º A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal (art. 23º n.º 1 LGT)

O despacho de reversão dá início ao procedimento para efectivação da responsabilidade subsidiária; sendo um acto administrativo tributário, o despacho de reversão está sujeito a fundamentação, como corolário do princípio constitucional da fundamentação expressa e acessível dos actos administrativos (art. 268º n.º 3 CRP; arts. 23º n.º 4 e 77º n.º 1 LGT)

2º São pressupostos da responsabilidade subsidiária (arts. 23º n.º 4 e 24 n.º 1 LGT):

- a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, dos responsáveis solidários e seus sucessores (art. 23º n.º 2 LGT; art. 153º n.º 2 CPPT);

- o exercício efectivo do cargo nos períodos relevantes de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou do prazo legal de pagamento ou entrega (art. 24º n.º 1 LGT)

3º Enquanto acto administrativo tributário o despacho de reversão deve incluir igualmente a indicação das normais legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, por forma a permitir-lhe o eventual exercício esclarecido do direito de defesa (art. 77 n.º 1 LGT)

4º A fundamentação formal do despacho de reversão deve bastar-se com a mera alegação dos pressupostos e extensão temporal da responsabilidade subsidiária (art. 23º n.º 4 LGT)

5º Em caso de discordância o revertido exercerá o direito de defesa mediante dedução de oposição onde, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova aplicáveis às distintas situações das previsões legais:

- incumbe à administração tributária comprovar a alegação de exercício efectivo do cargo e a culpa do revertido na insuficiência do património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado para a satisfação da dívida tributária, quando esta se tenha constituído no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado após aquele exercício (art. 24º n.º 1 a) LGT)

- incumbe ao revertido comprovar que não lhe é imputável a falta de pagamento pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo (art. 24º n.º 1 alínea b) LGT)

6º A jurisprudência do STA-SCT pronunciou-se no sentido propugnado quanto ao conteúdo da fundamentação do despacho de reversão (acórdãos STA-SCT 31.10.2012 processo n.º 580/12; 23.01.2013 processo n.º 953/12)

No caso concreto a fundamentação formal do despacho de reversão contém expressa referência ao fundamento normativo, em termos que tornam inequívoca a imputação ao revertido da qualidade de responsável subsidiário (art. 24º n.º 1 alínea b) LGT)

O fundamento normativo enunciado contém uma presunção de culpa do gerente na insuficiência do património da sociedade para pagamento da quantia exequenda, sendo dispensável a sua invocação expressa no despacho de reversão; o revertido poderá ilidir a presunção na oposição à execução

Neste contexto o processo deve ser devolvido ao tribunal recorrido para apreciação da questão prejudicada: ilegitimidade substantiva do oponente por ausência de responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda (art. 204º n.º 1 alínea b) CPPT)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento parcial.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração de constitucionalidade das normas constantes do art. 8º n.º 1 RGIT;

- declaração de existência de fundamentação formal do despacho de reversão, na parte respeitante a IVA e IRS;

- devolução do processo ao tribunal recorrido para apreciação da questão prejudicada da legitimidade substantiva do oponente»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes [ora se rectificando o erro de escrita constante da alínea F) infra, pois que, como logo se constata pelo carimbo aposto na PI ali mencionada, a oposição foi apresentada em 5/2/2010 e não em 5/2/2012, como, claramente por erro, na predita alínea se fez constar].

A). Pelo Serviço de Finanças do Porto 4 foi instaurado contra a sociedade "B……, Lda.", o processo de execução fiscal n.º 3387200801067826 e aps., para cobrança de dívidas provenientes de IRS, IVA e Coimas Fiscais, do ano 2008, no valor total de 4.011,16 €, cf. P.E. junto aos autos.

C). Por despacho de 05/01/2010, a execução supra identificada em a) veio a reverter contra o aqui oponente, na qualidade de responsável subsidiário, com os seguintes fundamentos, que melhor constam das decisões de fls. 10 dos autos:

"*Face às diligencia de fls. _____, e estando concretizada a audição do(s) responsável(veis) subsidiário(s), prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra A……. contribuinte ……., morador em PCT …… ……. …… …… - PORTO - 4100-…… PORTO na qualidade de Responsável Subsidiário, pela dívida abaixo discriminada.*

Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação do(s) executado(s) por reversão, nos termos do art. 160º do C.P.P.T para pagar no prazo de 30 (trinta) dias a quantia que contra si reverteu sem juros de mora nem custas (nº 5 do art. 23º da L.G.T., cf. fls. 10 do PE junto aos autos.

(...)"

D). Da nota de citação por reversão consta como fundamentos da reversão "*Inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art. 23º n.º 2 da LGT).*

Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo (art. 24º/nº1/b) LGT)", cf. fls. 12 do P.E. junto aos autos.

E). O oponente foi citado para a execução em 07/01/2010, cf. fls. 11 verso do P.E. junto aos autos.

F). A presente oposição foi apresentada em 05/02/2012, cf. fls. 1 dos autos.

3.1. Enunciando como questões a decidir as que se prendem com a falta de fundamentação do despacho de reversão, a (i)legitimidade do oponente e a (in)constitucionalidade da reversão das coimas, a sentença começou por apreciar, desde logo, esta última, na parte em que a dívida em execução respeita a dívida por coimas; e apelando a jurisprudência do STA, veio a concluir que na execução fiscal, a reversão, nos termos do art. 8º do RGIT, por dívidas de coimas, contra os gerentes ou administradores dos executados originários, é inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa.

E apreciando, em seguida, a invocada falta de fundamentação do despacho de reversão (fundamento de oposição subsumível à previsão da alínea l) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, concluiu que tal despacho não está fundamentado, pois que, além de não referir em que qualidade o ora oponente é revertido, aludindo-se apenas à inexistência de bens penhoráveis, também nada é dito quanto à existência de culpa pela insuficiência do património social ou pelo não pagamento das obrigações tributárias, nem quanto às eventuais disposições legais em que a AT fundamenta a responsabilidade subsidiária dos oponentes — apenas é feita uma referência ao art. 23.º n.º 2 e ao art. 24º, ambos da LGT; mas não sendo nunca mencionada na fundamentação qualquer referência à qualidade de gerente (apenas a transcrição do preceito legal) e à culpa, não pode o revertido conhecer quais os verdadeiros fundamentos por que a

AT entendeu responsabilizá-los pelas dívidas exequendas. Ou seja, nada é dito quanto ao pressuposto da culpa do oponente.

E, face à procedência deste fundamento da oposição, a sentença julgou, consequentemente, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas (art. 660.º, n.º 2 do CPC).

3.2. Discorda a recorrente Fazenda Pública, alegando, como se viu, que, quanto à questão da inconstitucionalidade, o erro de julgamento decorre desde logo do facto de a sentença ignorar a mais recente jurisprudência do T. Constitucional e do STA e, quanto à questão da falta de fundamentação, o erro de julgamento se verifica em dupla vertente: a fundamentação existe e ainda que não existisse, jamais poderia ter como consequência a extinção da execução fiscal, como foi determinado na sentença; sendo que, além disso, embora o segmento decisório se refira exclusivamente a «coimas fiscais», tratar-se-á, certamente, de mero erro de escrita, já que consta do intróito e do segmento probatório que o processo executivo inclui também dívidas de IRS e IVA.

3.3. As questões a decidir são, portanto, as de saber a norma constante do art. 8.º do RGIT é inconstitucional e se há, no caso, falta de fundamentação do despacho de reversão.

Vejamos.

4.1. Salienta-se, antes de mais, que apesar de recorrente Fazenda Pública se referir (na Conclusão K das alegações do recurso) a um eventual erro de escrita no segmento decisório da sentença, não se nos afigura que tal erro ocorra.

Na verdade a circunstância de a sentença referir, quer no respectivo relatório, quer na alínea A) do Probatório, que a execução é instaurada para cobrança de dívidas de Coimas Fiscais, IVA, IRS não permite, sem mais, concluir pela ocorrência do dito erro de escrita.

É que, apesar de terem sido alegados vários fundamentos de oposição (falta de fundamentação do despacho de reversão, ilegitimidade do oponente, inconstitucionalidade do art. 8º n.º 1 do RGIT) a sentença começou por logo apreciar esta questão da (in)constitucionalidade da reversão das coimas (questão que, necessariamente, interessaria apenas a parte da dívida exequenda emergente das ditas coimas fiscais) julgando procedente esse fundamento da oposição e só em seguida, face a tal julgamento, passou à apreciação da questão da fundamentação do despacho de reversão (a apreciação da restante questão, atinente à (i)ilegitimidade, veio a ser considerada prejudicada em face do sentido da decisão quanto às demais questões).

Ora, assim sendo, compreende-se que a sentença tenha, no segmento da decisão em que a Fazenda Pública considera haver erro de escrita, determinado a «*extinção da execução fiscal - relativa às Coimas Fiscais*», ou seja, na parte relativa às coimas fiscais, e tenha, quanto ao mais, determinado a anulação do «… *respectivo despacho de reversão da execução fiscal*». É que, quanto à restante dívida exequenda (proveniente de IRS e IVA), procedendo a oposição por se ter considerado que o despacho de reversão não está fundamentado, apenas caberia, como fez a sentença, determinar-se a anulação do próprio despacho de reversão, mas não já determinar-se a extinção da execução.

Ou seja, do próprio contexto da declaração claramente se constata que não ocorre o erro material invocado.

4.2. Importa, então, apreciar a primeira questão supra enunciada: a que se prende com decidida «(in)constitucionalidade da reversão das coimas».

4.2.1. A sentença conclui pela procedência da oposição, no que toca à dívida de coimas fiscais, afirmando a inconstitucionalidade do n.º 1 do art. 8.º do RGIT, em adesão à tese adoptada pelo STA nos acórdãos proferidos em 8/9/2010, no proc. n.º 0185/10 e em 10/11/2010, no proc. n.º 0767/10, ou seja, concluindo que a reversão feita em execução fiscal, nos termos do art. 8.º do RGIT, de dívidas de coimas, contra os gerentes ou administradores dos executados originários, é inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa.

Do assim decidido discorda a Fazenda Pública, advogando que a actual jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA se consolidou no sentido da não inconstitucionalidade do art. 8.º do RGIT.

E tem razão nessa discordância.

Com efeito, na sequência da prolação do acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, proferido no processo n.º 206/10, no qual, pondo-se termo a prolongada controvérsia jurídica, se julgou não ser «inconstitucional a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas, que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora», também a jurisprudência do STA se alterou, por referência a essa jurisprudência mais qualificada em termos de controlo da constitucionalidade das normas, passando, então, a acolher-se aquela posição, porque adoptada em formação plenária, conforme pode ver-se dos acórdãos proferidos em 19/4/2012, no proc. n.º 1216/09, em 21/11/2012, no proc. n.º 1176/11, em 9/1/2013, no proc. n.º 1187/12, em 16/1/2013, no proc. n.º 312/12, em 30/1/2013, no proc. n.º 1036/12, em 26/06/2013, no proc. n.º 554/13 e em 9/4/2014, no proc. n.º 0341/13,

Aliás, como bem refere o MP, aquela jurisprudência constitucional foi posteriormente reiterada nos acórdãos do T.Constitucional n.º 561/2011, de 22/11/2011 (sobre norma de idêntica redacção constante do art. 7.º-A RJIFNA) e n.º 249/2012, de 22/5/2012, proclamando-se como pressupostos fundamentais do juízo de não inconstitucionalidade formulado, (i) a natureza civil da responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores consagrada no art. 8.º, n.º 1, do RGIT, radicada no dano provocado à AT por uma actuação culposa que impossibilitou o pagamento das coimas devidas; (ii) a adequação do mecanismo da reversão para a efectivação da responsabilidade civil subsidiária por aplicação da norma constante do art. 23.º, n.º 1, da LGT; (iii) o funcionamento do mecanismo legal da reversão da execução com observância de um processo equitativo e do direito de defesa através do exercício do contraditório mediante a atribuição à AT do ónus de alegação e prova da actuação culposa dos administradores e gerentes, e mediante, por outro lado, a precedência de audição do responsável subsidiário e a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão, a incluir na citação (art. 23.º, n.º 4, da LGT).

Em suma, porque o juízo de não inconstitucionalidade do art. 8.º do RGIT se apresenta como orientação jurisprudencial mais recentemente consolidada do STA, há que decidir aqui também nesse mesmo sentido, ou seja, pela não inconstitucionalidade daquele normativo, face até ao disposto no n.º 3 do art. 8.º do CCivil.

Revogando-se, portanto, nesta parte, a sentença recorrida.

4.2.2. E apesar de o MP também agora alegar que antes do início da vigência da Lei n.º 3-B/2010, de 28/4, que conferiu a actual redacção ao art. 148.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, o processo de execução fiscal não era o meio processual adequado à cobrança coerciva de quantia emergente da responsabilidade civil dos gerentes pelas coimas aplicadas às sociedades (cf. os acórdãos proferidos em 20/2/2013, no proc. n.º 808/12 e em 11/7/2012, no proc. n.º 824/12) e que, no caso concreto, acresce, ainda, à impropriedade do meio processual, a omissão de referência à culpa do gerente revertido na insuficiência do património da sociedade para pagamento da coima e ao fundamento normativo correspondente (art. 8.º n.º 1 als. a) e b) do RGIT), o que é verdade é que nenhuma destas questões (impropriedade do meio e falta de fundamentação do despacho de reversão, nesta vertente da falta de indicação do normativo legal para a reversão da dívida emergente de coima fiscal) fora anteriormente suscitada, pelo oponente ou pelo MP em 1ª instância (o MP limitou-se, a fls. 35, a requerer que se diligenciasse por apurar qual a natureza da dívida exequenda em causa e, posteriormente, no Parecer de fls. 46/49 não suscita qualquer questão nessa matéria) e o oponente invoca apenas a falta de fundamentação do despacho de reversão, mas numa perspectiva global e relacionada com os arts. 268.º n.º 3 da CRP, 123º, 125.º e 214.º do CPA, 22.º, n.º 4, 23.º n.º 4, 74.º, n.º 1 e 77.º, da LGT, mas nada alegando quanto à específica fundamentação relativa à culpa do gerente revertido na insuficiência do património da sociedade, para pagamento da coima e ao fundamento normativo correspondente (art. 8.º n.º 1 als. a) e b) do RGIT).

Acresce que, não obstante nas contra-alegações e nas respectivas conclusões do recurso o recorrido/oponente invoque agora a inconstitucionalidade do art. 8.º do RGIT [por violação dos princípios constitucionais (i) da intransmissibilidade das penas, (ii) dos direitos de audição e defesa, (iii) da presunção de inocência, (iv) da necessidade de qualquer restrição aos direitos fundamentais, (v) e da culpa, da igualdade e da proporcionalidade], também aí não suscita a falta de fundamentação do despacho de reversão, naquela mencionada vertente específica.

Ora, não se negando que o Ministério Público pode, em 1ª instância, arguir vícios do despacho de reversão que não tenham sido arguidos pelo oponente (cfr. acs. do STA, de 31/10/2012, proc. n.º 0948/12 e de 15/5/2013, proc. n.º 01021/12) no caso, aqueles vícios ora apontados no Parecer do MP, não foram ali arguidos, pelo que, não sendo de conhecimento oficioso, não podem agora ser apreciados.

4.3. Quanto à questão da falta de fundamentação do despacho de reversão.

4.3.1. A sentença considera, quanto a esta matéria, que o despacho de reversão não está fundamentado, pois que, além de não referir em que qualidade o oponente é revertido (no despacho alude-se apenas à inexistência de bens penhoráveis) também nada se refere nem quanto à existência de culpa pela insuficiência do património social ou pelo não pagamento das obrigações tributárias, nem quanto às eventuais disposições legais em que a AT fundamenta a responsabilidade subsidiária do oponente — apenas é feita uma referência ao art. 23.º n.º 2 e ao art. 24º, ambos da LGT.

E mais se considera na sentença que, não tendo a fundamentação feito qualquer referência à qualidade de gerente (apenas se procede a mera transcrição do preceito legal) e à culpa, então não pode o revertido conhecer quais os verdadeiros fundamentos por que a AT entendeu responsabilizá-los pelas dívidas exequendas.

Discordando, a Fazenda Pública sustenta que a decisão da reversão está fundamentada com base no art. 160.º do CPPT, no art. 23.º, n.ºs 2 e 4 e no art. 24.º, n.º 1, alínea b), ambos da LGT, na sequência de informação que sustenta aquela decisão e da qual decorrem os respectivos pressupostos da reversão.

Vejamos.

4.3.2. Refira-se, em primeiro lugar, que as razões já acima aduzidas para infirmar a alegação de existência de erro de escrita, são também aplicáveis no que respeita à alegação (constante das Con-

clusões S e T) de que, por estar em causa um vício de fundamentação do despacho de reversão, dele apenas poderá advir a anulação do acto (por força do art. 135.º do CPA), não havendo obstáculo à sua renovação, desde que observado o formalismo em falta, ou seja, desde que expurgado do vício que o afectava.

4.3.3. Quanto ao mais, não sofre dúvida que a responsabilidade subsidiária se efectiva por reversão do processo de execução fiscal (n.º 1 do art. 23.º da LGT) e que este despacho de reversão, sendo um acto administrativo tributário, está sujeito a fundamentação (art. 268.º n.º 3 da CRP; arts. 23.º n.º 4 e 77.º n.º 1, da LGT).

E sendo pressupostos da responsabilidade subsidiária (arts. 23.º n.º 4 e 24.º n.º 1, da LGT) a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, dos responsáveis solidários e seus sucessores (art. 23.º n.º 2 da LGT; art. 153.º n.º 2 do CPPT), bem como o exercício efectivo do cargo nos períodos relevantes de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou do prazo legal de pagamento ou da respectiva entrega (art. 24.º n.º 1 da LGT), então o despacho de reversão, enquanto acto administrativo tributário, deve, em termos de fundamentação formal, incluir a indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, por forma a permitir-lhe o eventual exercício esclarecido do direito de defesa (nº 1 do art. 77.º da LGT), e deve incluir, igualmente, a declaração daqueles pressupostos e referir a extensão temporal da responsabilidade subsidiária (art. 23º n.º 4 LGT). Daí que, em consonância com este normativo, se tenha afirmado, no acórdão do Pleno desta Secção do STA, proferido em 16/10/13, 0458/13, que a fundamentação formal do despacho de reversão se basta com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efectivada, «não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido.» (cfr., igualmente, os acórdãos desta Secção do STA, de 31/10/2012, proc. n.º 580/12 e de 23/1/2013, proc. n.º 953/12).

Sendo que, em caso de discordância, o revertido exercerá o direito de defesa mediante dedução de oposição onde, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova aplicáveis às distintas situações das previsões legais:

(i) - incumbe à AT comprovar a alegação de exercício efectivo do cargo e a culpa do revertido na insuficiência do património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado para a satisfação da dívida tributária, quando esta se tenha constituído no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado após aquele exercício (al. a) do n.º 1 do art. 24º da LGT);

(ii) - incumbe ao revertido comprovar que não lhe é imputável a falta de pagamento pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo (al. b) do n.º 1 do art. 24º da LGT);

Retornando ao caso concreto dos autos, e como bem salienta o MP, a fundamentação formal do despacho de reversão, referindo a «Inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art. 23º n.º 2 da LGT)» e referindo expressamente a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, satisfaz o requisito legal da referência ao fundamento normativo, em termos que tornam inequívoca a razão da imputação ao revertido da qualidade de responsável subsidiário (dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo). E contendo esse indicado fundamento normativo uma presunção de culpa do gerente na insuficiência do património da sociedade para pagamento da quantia exequenda, é dispensável a invocação expressa de tal culpa, no despacho de reversão, podendo, todavia, o revertido ilidir essa presunção, na oposição à execução que porventura venha a deduzir.

Em suma, o despacho de reversão aqui em questão, deve ter-se como fundamentado (fundamentação formal).

E, assim sendo, não pode, também nesta parte, manter-se a sentença recorrida.

4.4. Como, para além destas questões da inconstitucionalidade e da fundamentação do despacho de reversão foi alegado outro fundamento autónomo de oposição à execução (legitimidade substantiva do oponente), cuja apreciação foi julgada prejudicada face à procedência dos restantes fundamentos de oposição, deve esta prosseguir para apreciação da eventual procedência daquele, visto que, atentando na factualidade que vem provada, só pode concluir-se pela insuficiência dessa mesma matéria de facto para conhecer, em substituição, daquela questão da legitimidade.

Impõe-se, portanto, que os autos baixem à 1.ª instância a fim de que o tribunal recorrido conheça dessa questão que julgou prejudicada pela solução dada ao litígio.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e

a) declarando constitucional a norma constante do n.º 1 do art. 8.º do RGIT, julgar improcedente esse alegado fundamento de oposição, na parte respeitante às dívidas emergentes de coimas fiscais;

b) julgar improcedente o também alegado fundamento de oposição substanciado na falta de fundamentação do despacho de reversão, na parte respeitante às dívidas emergentes de IRS e IVA;

c) ordenar a baixa do processo para prosseguimento da oposição, nomeadamente para que se conheça do mérito do restante fundamento (legitimidade substantiva do oponente) cuja apreciação foi julgada prejudicada, se a tanto nada mais obstar.

Custas pelo recorrido, sem prejuízo do apoio judiciário que haja sido concedido, dado que contra-alegou o recurso.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes — Dulce Neto.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Interesse em agir.

Sumário:

I — O interesse em agir é um pressuposto processual positivo para aferir da necessidade da tutela judicial efectiva consagrada no artigo 20 da CRP e bem assim da adequação do meio processual utilizado.

II — O interesse em agir afere-se no momento da propositura da acção onde se manifesta a pretensão.

III — Tem manifesto interesse em agir o revertido que em sede de oposição à execução fiscal reclama do indeferimento da prestação de garantia com vista a suspender a execução.

IV — Pese embora a reversão fique suspensa por prévia excussão do património do devedor originário o interesse em agir do revertido mantém-se enquanto a execução não for declarada extinta.

Processo n.º 944/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……..
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A……, identificado nos autos, responsável subsidiário pelas dívidas da sociedade "C…… ……,Lda.", em cobrança no processo de execução fiscal nº. 1902201001045130 e apensos, reclamou, no TAF do Porto, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de ……., datado de 9/05/2013, que lhe indeferiu o pedido de dispensa da prestação de garantia, para efeitos de suspensão do mencionado processo executivo.

2. Tendo a Fazenda Pública suscitado a questão prévia da falta de interesse em agir por parte do reclamante, o juiz "a quo" decidiu ter sido demonstrada a necessidade de recurso a juízo, por banda do reclamante, impondo-se concluir que o mesmo tem interesse em agir e improcedendo a excepção suscitada.

No que diz respeito à questão de fundo ficou decidido que o reclamante logrou demonstrar a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, pelo que o despacho reclamado deve ser anulado.

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

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a reclamação de atos do órgão de execução fiscal interposta, nos termos do disposto no art. 276º do CPPT, do despacho proferido em 2013-05-09, pelo chefe de finanças do Serviço de Finanças de ……. (OEF), no âmbito do processo de execução fiscal (PEF) n.º 1902201001040995 e apensos, que ali corre termos e, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, tendo, por sua vez, julgado improcedente a exceção dilatória (inominada) da falta de interesse processual ou interesse em agir por parte do reclamante, apresentada pela Representação da Fazenda Pública (RFP) e, não verificada a suscitada questão da inutilidade superveniente da lide.

B. Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a Douta Sentença sob recurso padece de erro de julgamento de facto e de direito.

C. Pela sentença recorrida, na apreciação da exceção da falta de interesse em agir não foi considerado provado (logo, não foi ponderado), o facto de o Reclamante ter sido declarado insolvente por sentença proferida em 2010-12-14 (tendo-o sido apenas para a apreciação da decisão da causa) e,

D. Foram considerados provados, outros factos, que todos juntos não terão sido adequadamente ponderados aquando da improcedência da exceção: O Reclamante foi declarado insolvente em 2010-12-14; A B…… foi declarada insolvente em 2012-10-22; Ao PEF 1902201001045130 foi averbada a suspensão por declaração de falência da B……. em 2012-11-03; O despacho de reversão foi lavrado em 2012-12-11; O despacho reclamado foi o de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia.

E. Entende a Fazenda Púbica, ao contrário do doutamente decidido na sentença recorrida, que não só é possível à AT reverter dívidas tributárias de empresas contra os seus responsáveis subsidiários, após a referida empresa ter sido declarada insolvente, como existe mesmo, uma obrigação legal para o fazer.

F. Portanto, declarada a insolvência da B……., deve o OEF apreciar a possibilidade de reversão das dívidas tributárias, perante os indícios de insuficiência de bens penhoráveis que emergem da referida declaração de insolvência, existindo a obrigação legal para a AT de verificar os pressupostos legais de que depende a reversão contra os responsáveis subsidiários [cfr. art. 24º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT)], não podendo o OEF, ainda assim, praticar atos coercivos (penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário), sem que tenha ocorrido a excussão do património da B……., nos termos do art. 23º, n.º 2 da LGT.

G. O dever de avaliar a possibilidade legal de reversão decorre, não da avocação dos processos executivos (que pode inclusivamente não ocorrer), mas sim do conhecimento oficial/oficioso da insolvência da B……., contribuindo, assim, a AT para a efetiva salvaguarda dos princípios da igualdade entre todos os contribuintes e, ao mesmo tempo, protege o interesse público de cobrança dos créditos tributários.

H. Por outro lado, também não se concorda com a douta sentença, na apreciação que o Tribunal fez à questão prévia da falta de interesse processual ou de interesse em agir por parte do Reclamante nos presentes Autos, suscitada pela Fazenda Pública, que nesta sede não o deu como provado, logo, não o ponderou nessa apreciação, mas já o deu como provado adiante, na apreciação que fez para a decisão da causa, incorrendo assim em erro de julgamento sobre a matéria de facto.

I. Ora, provavelmente, por essa razão. o Tribunal a quo tivesse considerado que "(…) uma vez excutidos tais bens (da sociedade) e não se mostrando os mesmos suficientes para o pagamento da totalidade da dívida exequenda a acrescido, a execução prosseguiria os seus termos contra o revertido, (...)." (sublinhado nosso).

J. No entanto, reitera a Fazenda Pública que, mesmo que a B…….. não tivesse sido declarada insolvente ou, já tivesse sido encerrado o referido processo de insolvência e, portanto, o PEF em causa não estivesse suspenso por esse motivo, sempre os referidos autos de execução fiscal estariam suspensos, relativamente ao aqui reclamante, por dois motivos que resultam da aplicação da lei, a saber,

K. por um lado, ao abrigo da sua declaração de insolvência de 2010-12-14, nos termos do art. 100º do Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18/03, com trânsito em julgado da sentença, muito antes da declaração de insolvência da B…….. e, por força da reversão efetuada e, por outro lado, ao abrigo, do já aqui aflorado art. 23º, n.º 2 da LGT "sem prejuízo do beneficio da excussão", tal como o foram, como se constata ao consultar a tramitação processual lo referido PEF, junta à contestação da presente reclamação.

L. Assim, nos presentes Autos, ao contrário do que foi doutamente decidido na sentença recorrida, entende a Fazenda Pública que, caso os Autos não estivessem suspensos pela declaração de insolvência da B……., nunca o reclamante estava concretamente sujeito a atos tributários tendentes a cobrança coerciva das dívidas, nem "a execução prosseguiria os seus termos contra o revertido" pois, beneficiaria, por direito próprio, da suspensão dos presentes autos de execução fiscal relativamente a ele (privativa, portanto), da sua declaração de insolvência e, não já da suspensão por excussão - reversão, porque anterior a esta, razão pela qual, entende a Fazenda Pública que o Reclamante não possui interesse processual ou interesse em agir na presente reclamação.

M. Paradoxalmente, como já defendido, esta suspensão também só seria possível porque a reversão foi efetuada nos presentes autos de execução fiscal contra o Reclamante, pois, ele só 'existe' para o PEF, a partir do momento que adquire a posição de revertido, sendo a partir daquele momento em que os autos de execução fiscal em causa poderiam ficar suspensos por declaração de insolvência de pessoa singular, muito embora tenha acontecido em data anterior, como foi o caso em apreço.

N. Pelo exposto, entende a Fazenda Pública que como o propósito do Reclamante foi a suspensão da presente execução fiscal, encontrando-se esta, á data da presente Reclamação, suspensa por declara-

ção de insolvência da B…….. e, que mesmo faltando este motivo, a execução fiscal estaria sempre suspensa, como vimos, pela declaração de insolvência do próprio Reclamante, afigura-se-nos ocorrer a exceção dilatória (inominada) da falta de interesse processual ou de interesse em agir do autor, nos termos expostos: de conhecimento oficioso, que determina a absolvição da Fazenda Pública da instância, por força do art. 288º, n.º 1, alínea e), do art. 493º, n.º 1 e 2 e, do art. 496º, todos do CPC (atuais arts. 278º, n.º 1, alínea e), 576º, n.º 1 e 2 e, 578º do novo CPC), aplicável ex vi art. 2º, alínea e) do CPPT.

O. Padece assim a douta sentença sob recurso de o de julgamento de facto e de direito, porquanto fez errónea interpretação dos factos e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis in casu, por força o art. 23º, n.º 2 e 7 e, do art. 24º ambos da LGT, do art. 100º do CIRE e, do art. 288. n.º 1. alínea e), do art. 493º, n.º 1 e 2 e, do art. 495º, todos do CPC.

Nestes termos,

Deve ser dado provimento ao presente recurso, corrigindo-se a matéria de facto relevante para a apreciação da exceção, revogando-se a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que julgue verificada a exceção invocada, com as legais consequências.

4. O então reclamante, ora recorrido, A…… veio contra-alegar, concluindo conforme se segue:

A) Decorre dos elementos vertidos nos autos que o processo de execução fiscal foi suspenso no dia 03/11/2012, sendo o motivo de tal suspensão, o de "suspensão por declaração de falência" (print junto como documento n.º1 com a contestação).

B) Sucede porém, que independentemente de tal suspensão, e após a declaração de insolvência da sociedade executada originaria (declarada insolvente no dia 22/10/2012), foi o PEF revertido contra a reclamante, para cobrança das dividas ali ainda em execução.

C) Reversão que se fundou, essencialmente, na circunstancia de aquela sociedade ter sido declarada insolvente e de ser insuficiente o seu património para a satisfação da divida exequenda.

D) Sendo que, na sequência daquele despacho de reversão foi o reclamante citado para a execução fiscal, na qualidade de revertido.

E) E não obstante o reclamante ter referido, no requerimento que dirigiu ao chefe do serviço de finanças de ……., requerendo a dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal, que ter sido declarado insolvente por sentença transitada em julgado e ter sido todo o seu património apreendido para a massa insolvente, dizendo não ter meios económicos que lhe possibilitassem a constituição de uma garantia bancária ou caução, nem ter bens suscetíveis de penhora sobre os quais pudessem ser constituída hipoteca voluntária ou penhor, foi ainda assim indeferido tal pedido através do despacho aqui reclamado.

F) Temos assim, que não obstante figure no print junto como documento n.º1 com a contestação referente à tramitação do PEF, o de "Suspensão por declaração de falência", o mesmo prosseguiu com a reversão da execução contra o reclamante.

G) Sendo que figura ainda naquele mesmo print, que o PEF somente foi suspenso em 23/07/2013, sendo o motivo de tal suspensão, o de "suspensão por excussão - reversão", como tal indicado na respetiva tramitação.

H) Temos assim, que à data em que foi deduzida a reclamação (27/05/2013), o PEF não se encontrava suspenso.

I) Sendo que o OEF também não o veio a suspender com fundamento na declaração de insolvência do reclamante (declaração que havia sido efetuada por sentença de 14/12/2012).

J) Pelo que, tendo sido proferida pelo OEF a decisão de indeferimento (nos termos e com os fundamentos em que o foi), que recaiu sobre o requerimento de dispensa que o reclamante lhe havia dirigido aquando da oposição à execução para que foi citado na qualidade de revertido, que deduziu, e não a acatando, por entender, que a mesma incorre em vícios motivadores da sua anulação, tem de considerar-se que o reclamante possui legitimidade para a presente reclamação.

K) Como também, tem de entender-se que detinha à data da dedução da presente reclamação interesse em agir, já que o PEF não se encontrava suspenso.

L) Pelo que, se pretendia afastar da ordem jurídica o despacho de indeferimento que recaiu sobre o seu pedido de dispensa de garantia com vista à suspensão da execução fiscal na pendência do processo de oposição à execução que instaurou, afastando por conseguinte, também os seus efeitos, tinha, como fez, que deduzir a reclamação prevista no artigo 276º ss do CPPT.

M) Não se pode assim, concluir, pela falta de interesse processual ou interesse em agir do reclamante.

N) Não padece portanto a douta sentença de qualquer erro de julgamento de facto e de direito, nos termos pretendidos pela Fazenda Pública.

Por tudo o exposto, deverá o presente recurso ser julgado improcedente, e, consequentemente, confirmar a decisão proferida pelo tribunal a quo com todos efeitos legais, justamente porque não violou quaisquer preceitos legais, "maxime" os mencionados pelo recorrente.

5. O Exmo. Magistrado do Ministério Público veio pronunciar-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o parecer que se transcreve:

A recorrente acima identificada vem sindicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 06 de Março de 2014, exarada a fls. 305/323, no segmento em que julgou improcedente a excepção dilatória inominada de falta de interesse em agir.

A decisão recorrida julgou improcedente a referida excepção, no entendimento de que, em função da factualidade apurada, mostrava-se útil a dedução da presente RAOEF do despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, tendo em vista a suspensão do PEF.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 333/336, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/l do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 360/363 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

A falta de interesse em agir constitui excepção dilatória, de conhecimento oficioso, determinante da absolvição da instância da entidade requerida (artigos 576º, 577.º e 578.º do CPC, ex vi do artigo 2/e) do CPPT).

Em função da factualidade apurada parece certo que a dedução da presente RAOEF se mostra útil e, portanto, tem o recorrido interesse em agir.

De facto, como resulta do probatório, o PEF foi suspenso em 3 de Novembro de 2012, por via da declaração de insolvência da devedora originária, em 22 de Outubro de 2012.

Posteriormente, após tal suspensão foi o PEF revertido contra o, ora, recorrido, por despacho de 11 de Dezembro de 2012, tendo sido citado nessa qualidade.

Tendo deduzido oposição à execução fiscal o recorrido solicitou ao OEF a dispensa da prestação de garantia tendo em vista a suspensão do PEF, pretensão que foi indeferida e contra a qual foi deduzida a presente RAOEF, em 27 de Maio de 2013.

O PEF veio a ser suspenso após a dedução da presente reclamação, em 23 de Julho de 2013, por «excussão - reversão».

Temos assim que à data da dedução da presente RAOEF o PEF não se encontrava suspenso.

Por outro lado, a suspensão do PEF com base na «excussão - reversão» apenas se mantém até à completa excussão dos bens da devedora originária, sendo certo que uma vez excutidos tais bens e não se mostrando os mesmos suficientes para o pagamento da obrigação exequenda, a execução prosseguirá seus termos contra o recorrido.

Ora, o recorrido ao solicitar a dispensa da prestação da garantia tendo em vista a suspensão do PEF pretende obter tal suspensão até ao trânsito em julgado da oposição onde que aprecie a legalidade do despacho de reversão, sendo certo que a suspensão com base na prévia excussão dos bens da devedora originária poderá ocorrer antes desse evento.

Portanto, parece, assim, certo que a dedução da reclamação contra o despacho de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e consequente suspensão do PEF é, ab initio, útil, e, como tal, o recorrido tem interesse em agir, até sob pena da sindicada e lesiva decisão do OEF se consolidar no processo.([1])

O facto do recorrido ter sido declarado insolvente por decisão 14 de Dezembro de 2010, salvo melhor juízo, não tem qualquer relevância para a economia da questão em apreciação, pois que, como resulta do probatório, o PEF não foi suspenso por esse motivo, sendo certo que, como já se referiu, à data da dedução da RAOEF o PEF não se mostrava suspenso.

A decisão recorrida não merece, assim, qualquer censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a decisão recorrida na ordem jurídica.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. Para apreciação da questão prévia do interesse em agir, na sentença recorrida deram-se como provados os seguintes factos:

1) Contra a sociedade "C……., Lda." foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs 1902201001045130 (principal), 1902201001046934, 1902201001051890, 1902201001053175, 1902201001064517, 1902201001065815, 1902201001076930, 1902201001092391, 1902201101001906, 1902201001048686, 1902201001050524, 1902201001052381, 1902201001062883, 1902201001067435, 1902201001081055, 1902201001094564, 1902201101003526 e 1902201101006924 (apensos), por dívidas de IRS, IVA, IRC e coimas fiscais, dos anos de 2009 e 2010, no valor global de € 3 533,28 - cfr. fls. 1, 2 e 85 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

2) Por sentença de 22/10/2012, proferida no 2.º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, no âmbito do processo n.º 1100/12.OTYVNG, foi declarada a insolvência da sociedade "C……., Lda." - cfr. fls. 148 a 158 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

3) Em 03/11/2012, foi averbado no sistema informático das execuções fiscais (5FF) a suspensão do processo de execução fiscal n.º 1902201001045130, por declaração de falência da executada - cfr. fls. 202 a 205 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

4) Em 11/12/2012, as dívidas mencionadas na alínea 1) supra foram revertidas contra o ora Reclamante, que foi citado para a execução fiscal n.º 1902201001045130 e apensos, na qualidade de responsável subsidiário, em 17/12/2012 - cfr. fls. 85 a 90 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

5) Em 29/01/2013, o ora Reclamante apresentou oposição à execução fiscal n.º 1902201001045130 e apensos, contra ele revertida, o que deu lugar à instauração neste tribunal do processo n.º 1168/13.1BEPRT, pendente de decisão - facto dado como provado através da consulta efetuada, nesta data, ao SITAF.

6) Em 13/02/2013, o ora Reclamante requereu a dispensa de prestação de garantia para suspensão da execução fiscal n.º 1902201001045130 e apensos, que foi indeferida por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de ……. datado de 09/05/2013, notificado à mandatária judicial do requerente em 15/05/2013 - cfr. fls. 91 a 97, 110 a 113 e 181 dos autos.

7) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de ……., por telecópia, em 27/05/2013 - cfr. fls. 115 dos autos.

8) Em 23/07/2013, foi averbado no SEF a suspensão do processo de execução fiscal n.º 1902201001045130 em relação ao aqui Reclamante, para excussão do património da sociedade originária devedora - cfr. fls. 202 a 205 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

2. Com relevância para a decisão da causa, na sentença recorrida consideraram-se ainda provados os seguintes factos:

A) O ora Reclamante foi declarado insolvente por sentença de 14/12/2010, proferida no processo n.º 3363/10.6TBVCD, a correr termos no 2º Juízo Cível Tribunal Judicial de Vila do Conde, na qual foi decretada a apreensão para imediata entrega à Administradora da Insolvência de todos os bens do devedor - cfr. fls. 144 a 147 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido

B) Na sequência da sua citação para o processo de execução fiscal n.º 1902201001045130 e apensos e da dedução de oposição à execução, o ora Reclamante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de ……., em 13/02/2013, a dispensa de prestação de garantia para suspensão do referido processo executivo, nos seguintes termos (cfr. fls. 92 a 97 dos autos):

Exmo. chefe do serviço de finanças de ……

Assunto: artigo 169º do CPPT - Dispensa de prestação de garantia/Excussão do património da devedora originária.

PEF n.º 1902201001045130 e apensos

A……, com o NIF …….. e domicilio fiscal na Rua do …….. nº….., …..-…, ……, ……., tendo no dia 29/Janeiro/2013 procedido à apresentação da oposição judicial contra o processo de execução fiscal acima identificado (DOC n.º 1), vem requerer a dispensa de prestação de garantia e consequente suspensão do processo, nos termos do artigo 169º do CPPT, com os fundamentos seguintes:

DISPENSA DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA:

1. Nos termos do artigo 52º n.º4 da LGT, a dispensa de prestação de garantia pode ser deferida nos casos de (a) a sua prestação causar um prejuízo irreparável ou (b) por manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida e acrescido, e quando, em qualquer dos casos não seja da responsabilidade do executado.

2. Ora o aqui requerente não têm meios económicos que lhe possibilite constituir uma garantia bancária ou caução, assim como, não tem bens suscetíveis de penhora, a qual possa ser oferecida uma hipoteca voluntária ou penhor.

Senão vejamos,

3. O requerente/executado foi declarado insolvente, por decisão já transitada em julgado, e proferida no processo n.º 3363/10.6TBVCD. DOC. n.º 2.

4. Consequentemente, foi-lhe nomeado um administrador de insolvência, o qual ficou responsável pela administração dos respectivos bens.

5. Todo o seu património foi apreendido para a massa insolvente, encontrando-se em fase de liquidação.

6. Não aufere o requerente quaisquer rendimentos.

7. Face ao acima exposto, entende-se estar verificada a manifesta falta de meios económicos prevista no n.º 4 do artigo 52º da LGT.

8. Quanto à responsabilidade do Requerente na insuficiência/inexistência de bens, não existe pois não procedeu a qualquer dissipação do património com carácter fraudulento.

9. A apreensão dos bens para a massa insolvente decorre da lei, a que podem concorrer todos os credores.

10. Assim como, a apresentação à insolvência ocorreu em data anterior ao vencimento da dívida ora executada.

Sem prescindir,

EXCUSSÃO DO PATRIMÓNIO DA DEVEDORA ORIGINÁRIA:

11. É o requerente executado no pef em epigrafe identificado, por reversão da devedora originária a sociedade "C……LDA", NIPC……..., para pagamento da quantia total de € 3.533,28.

12. A devedora originária foi declarada insolvente, por sentença proferida a 22/Outubro/2012, no processo n.º 1100/12.0TYVNG 2ºjuizo, Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia. DOC n.º 3

13. No referido processo de Insolvência, a Fazenda Nacional é detentora do maior crédito. DOC n.º 4

14. Os bens que integram a massa insolvente têm valor suficiente para liquidar a dívida revertida. DOC n.º 5

15. Nos termos do nº2 do artigo 23º da lei Geral Tributária (doravante LGT), a "reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício de excussão prévia."

16. Assim, face à LGT, concluindo-se pela fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário esteja dependente da excussão dos bens do devedor originário.

17. O n.º 3 do art.º 23 impõe, assim, a suspensão do processo de execução fiscal (oficiosamente), caso "no momento da reversão não seja possível determinar a reversão dos bens penhorados" situação em que "o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo da oposição até à completa excussão do património do executado."

18. Significa isto, que o processo de execução fica suspenso, já com a reversão efetuada, em relação ao revertido, sendo certo que quanto ao devedor originário o processo prossegue para se concretizar a excussão ([2]) de que depende o prosseguimento contra o revertido ([3]) ([4]).

19. No mesmo sentido, dispõe o Director-Geral F……([5]) que: "Como em todos os casos de accionamento da responsabilidade subsidiária dos gerentes, para que possa haver lugar à reversão deverão mostrar-se verificados os pressupostos constantes do art. 24º nº. 1 da LGT, conforme constante dos pontos 1. e 4. (inclusive) do Ofício-Circulado n.º 80058, de 2006-04-17, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária. Após o decurso do prazo de oposição, o processo de execução deve ser suspenso em relação ao(s) revertido(s) até à completa excussão do património do devedor principal e responsáveis solidários, não se retirando daí qualquer suspensão em relação à pessoa colectiva devedora principal ou aos eventuais responsáveis solidários (art. 23º, n.º 3 da LGT)." (sublinhado nosso)

PEDIDO

Requer-se o deferimento da dispensa de prestação de garantia, por manifesta falta de meios económicos/bens, e por nenhuma culpa lhe ser imputada a tal facto, e consequentemente ser o pef suspenso. Sem prescindir, uma vez que o devedor originário é proprietário de diversos bens, e nessa medida, estando por definir com precisão o montante a pagar pelo aqui requerente, requer-se, nos termos do artigo 23º n.º 2 e 3 da LGT se digne a ordenar a suspensão do pef, até à completa excussão do património da sociedade "C……..., LDA".

C) Em 25/02/2013, o Serviço de Finanças de …….. prestou a seguinte informação (cfr. fls. 110 e 111 dos autos):

1 - Contra o requerente e por despacho de reversão de 11.12.2012, pende a dívida exequenda no valor de € 3.533,28, do processo executivo n.º 1902201001045130 e apensos, cuja devedora original é C……..., Lda. NIPC……..

2 - Por ter apresentado oposição judicial a que coube o n.º 1902201309000127 e com a finalidade de suspender o processo executivo acima identificado, veio a mandatária do revertido A……., nif……..., requerer a dispensa da prestação de garantia por manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, e de meios económicos que lhe possibilitem constituir uma garantia bancária ou caução, para garantir o pagamento da divida exequenda e acrescidos.

3 - O executado por reversão, aqui requerente, foi declarado insolvente, por decisão já transitada em julgado, e proferida no processo n.º 3363/10.6TBVCD, todo o seu património foi apreendido para a massa insolvente, encontrando-se em fase de liquidação, e não auferindo quaisquer rendimentos.

4 - O requerente não é responsável pela insuficiência/inexistência de bens, pois que não procedeu a qualquer dissipação do património com carácter fraudulento, e a apresentação à insolvência ocorreu em data anterior ao vencimento da dívida ora executada.

5 - Também a devedora originária C……., foi declarada insolvente, por sentença proferida a 22.10.2012, no processo n.º 1100/12.0TYVNG 2º Juízo onde a Fazenda Nacional é detentora do maior crédito, e os bens que integram a massa insolvente têm valor suficiente para liquidar a dívida revertida.

6 - Consultadas as diversas bases de dados, ao nosso dispor, pelo nif……., de A……., verifica-se o seguinte:

. o requerente é proprietário de 11 prédios urbanos, nos concelhos de ……e ……., já avaliados nos termos do IMI, e 1 prédio rústico, no concelho de ……., conforme tabela seguinte:

Art.Matricial	Fracção	Freguesia	Valor patrimonial (€)	Tipo de prédio
130		Vila Chã	39.708,63	Urbano
143		Vila Chã	96.580,88	"
1764	Anexo	Vila Chã	5.301,63	"
1764	R/C	Vila Chã	35.472,13	"
1764	1.ºA	Vila Chã	44.342,75	"
7260	C	Vila do Conde	60.707,15	"
8143		Vila do Conde	5.120,00	"
2926	M	A-ver-o-mar	33.660,00	"
1201	E	Amorim	28.095,50	"
8695	G	Povoa Varzim	60.095,77	"
9821	Q	Povoa Varzim	118.721,13	"
714		Vila Chã	30,93	Rústico

No ano de 20 1 e segundo o mencionado na declaração mod.3 de IRS/2011, o requerente teve rendimentos de trabalho dependente (categoria A), no montante de € 6.016.02, e recebeu rendas (categoria F), no valor de € 2.280,00, referentes ao artigo matrica1 urbano n.º 1764, da freguesia de ……...

. Segundo a base de dados do MGIT - visão do contribuinte, pelo nif-……., verifica-se que o aqui requerente, é Administrador/gerente das sociedades: C……., Lda, da D……., Lda., e E…….S. A.

D) Em 09/05/2013, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1902201001045130 e apensos, o Chefe do Serviço de Finanças de …….. proferiu o seguinte despacho (despacho reclamado cfr. fls. 111 e 112 dos autos):

A concessão de dispensa da prestação de garantia pelos serviços da Administração Tributária, para efeitos de suspensão da execução fiscal quando tenha sido apresentada oposição à execução, depende da verificação dos pressupostos constantes dos artº 52º, nºs 1, 2 e 4 da Lei Geral Tributária, e artº 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e tem como condição o seguinte:

- A prestação de garantia deve ser causa de prejuízo irreparável para o executado;
- Deve verificar-se a manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos;
- E, em qualquer dos casos, torna-se necessário que o executado não seja responsável pela situação de insuficiência ou inexistência de bens.

Além disso cabe sempre ao executado o ónus da prova dos factos constitutivos dos seus direitos, conforme art.º 74º n.º 1 da LGT, e art.º 342º do Código Civil.

De acordo com a informação prestada verifica-se que o executado tem registados em seu nome vários imóveis, no ano de 2011 obteve rendimentos da categoria A e da categoria F, e consta ainda como administrador de várias sociedades.

Face ao exposto, e porque não estão verificadas nem provadas as condições prevista para a dispensa da prestação de garantia, conforme dispõe os artºs 52º da LGT e 169º do CPPT, indefiro o pedido.

E) Em 08/01/2014, a Administradora da Insolvência nomeada no processo n.º 3363/10.6TBVCD, no qual foi declarado insolvente o ora Reclamante, informou que "(…) todos os bens pertencentes ao Insolvente foram apreendidos no âmbito do respectivo processo de insolvência (…)" e que o mesmo se encontra em fase de liquidação cfr. fls. 289 a 291 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

F) A sociedade "D……., Lda" foi declarada insolvente no processo n.º 323/10.0TYVNG, que correu termos no 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia cfr. fls. 160 a 163 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

Perante esta factualidade o mº juiz "a quo" começou por analisar a questão prévia suscitada pela Fazenda Publica e que consistia na falta de interesse em agir do reclamante pelo facto de a sua pretensão – dispensa de garantia visando a suspensão do processo de execução que por reversão corria contra ele se verificar inútil por a pretendida suspensão da execução já se verificar aquando do pedido por força da declaração de insolvência da devedora originária facto que foi contrariado pelo reclamante que sustenta que aquando do pedido tal suspensão ainda não ocorrera.

Debruçando-se sobre esta questão previa o mº juiz "a quo" chamando à colacção a doutrina do acórdão do STJ de 16 09 2008 no processo 08ª2210 considerou que o interesse em agir não é mais que o uma inter relação da necessidade e de adequação dessa necessidade para a solução do conflito de ser indispensável a actuação jurisdicional e se o caminho escolhido deve ser apto a corrigir a lesão per-

petrada ao autor tal como ele a configurou e analisando a factualidade dada como provada nos pontos 1 a 8 do folhas 311 e 312 o mº juiz considerou que a suspensão do processo executivo em relação ao reclamante foi posterior à apresentação do pedido de dispensa da garantia.

Questionou contudo o mº juiz se essa posterior suspensão poderia interpretar-se causa de extinção da instância por inutilidade superveniente mas entendeu que não porquanto o interesse se mantinha já que excutados que fossem todos os bens da sociedade devedora originaria a execução prosseguiria necessariamente contra o revertido.

Consequentemente julgou improcedente esta excepção dilatória.

A Fazenda Publica como se vê do teor das suas alegações e conclusões de recurso questiona apenas a decisão do Tribunal "a quo" que incidiu sobre a não procedência desta excepção sustentando que a sentença enferma de erro de julgamento de direito por não considerar verificada a falta de interesse em agir

A recorrida pugna pela manutenção do decidido

Quid júris ?

Sobre o interesses em agir tem vindo a doutrina dominante a sustentar que se trata de pressuposto processual cuja existência ou não condiciona o recebimento da acção e consequentemente o seu conhecimento

O interesse em agir constituiria assim condição de admissão da reclamação e do seu conhecimento sendo por isso um pressuposto especial positivo no sentido de que a sua verificação é essencial para decidir da admissibilidade da reclamação.

Insere-se este requisito processual na análise do direito à tutela judicial efectiva que é um direito consagrado no artigo 20 da CRP para determinar em cada caso concreto da necessidade objectiva de tal tutela bem como da adequação do meio processual eleito para conseguir a sua pretensão.

Como sinteticamente refere Anselmo de Castro in Direito Processual Civil Declarativo II Coimbra 1982 pp253 "Trata-se de pressuposto que não se destina a assegurar a eficácia da sentença; o que está em jogo é antes a utilidade da acção, não fora o interesse e a actividade jurisdicional exercer-se-ia em vão"

O que torna este requisito desde logo diferente da legitimidade que não pode deixar de contender com a eficácia da sentença.

O interesse em agir é assim um requisito que tem de ser verificado no momento do exercício do direito de acção e cuja ausência impede o órgão jurisdicional de admitir a acção e consequentemente de examinar o mérito da questão levando à pronúncia de uma absolvição da instância.

Este requisito contende assim com a admissibilidade da pretensão que condiciona.

O interesse em agir pode assim ser como reportado ao prejuízo ou ao proveito que o deferimento da pretensão - o reconhecimento judicial do seu direito - evita ou proporciona

E o momento temporal em que se afere de tal interesses é como não pode deixar de ser o momento em que se exercita o direito de acção em que se deduz o pedido.

É também neste sentido que se pronunciava já Manuel de Andrade in Noções Elementares de Processo Civil pp78/82 o interesse em agir consubstancia-se na necessidade de tutela judicial decorrente "da necessidade em obter a protecção do interesse substancial pelo que pressupõe a lesão de tal interesse e a idoneidade da providência requerida para sua reintegração ou tanto quanto possível integral satisfação" Ora no caso dos autos está provado que aquando da reclamação o processo executivo ainda não se encontrava suspenso por efeito da declaração da insolvência

Donde se pode concluir pela actualidade do interesse

Mas o mº juiz "a quo" foi mais longe e analisou os efeitos da suspensão superveniente decorrentes da declaração da insolvência e considerou que essa suspensão não evitava a continuação do processo de execução em relação ao reclamante após a excussão dos bens da massa falida

Daí a continuidade ou manutenção do interesse em agir

Não merece assim a sentença censura

No mesmo sentido aliás se pronunciou igualmente o acórdão do STA de 17 09 2014 in processo 0960/14 com cuja fundamentação concordamos

DECISÃO:

Por todo o exposto acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 Outubro 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

([1]) Neste sentido e sobre situação idêntica ver acórdão do STA, de 2 de Julho de 2014, proferida no recurso n.º 0713/14, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.

([2]) O benefício da excussão significa que antes da cobrança coerciva sobre o responsável subsidiário, devem ter sido penhorados e vendidos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários.

([3]) No mesmo sentido, vide Lei Geral tributária – comentada e anotada, 3ª edição, pág135 "4- O número 3 do artigo 23º deve ser lido em conjunto com o número 2, o ponto de partida é necessariamente a salvaguarda do benefício da excussão. De modo que, em qualquer caso, embora a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário possa ser decidida antes dessa excussão, o prosseguimento do processo contra o revertido, após o prazo de oposição, só pode operar-se depois de excutidos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários." (sublinhado nosso)

([4]) No mesmo sentido, vide Acórdão do STA de 12/2/97, proferida no recurso n.º 21300, segundo o qual "3 – Para evitar que se vendam bens do responsável antes de estarem excutidos todos os bens do executado, pode suspender-se a oposição e a reversão depois de efectuada a penhora até que estejam excutidos todos os bens do executado. (sublinhado nosso)

([5]) Ofício-Circulado n.º 60.082 de 2011/02/22.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Audição prévia do reclamante antes de decisão do OEF.

Sumário:

I — O direito de audição prévia consagrado no artigo 60.º da LGT é a explicitação do direito constitucional de participação na formação das decisões consagrado no artigo 267.º da CRP.

II — Não é um direito absoluto não sendo taxativas as situações de dispensa dessa formalidade constante do artigo 60.º da LGT.

III — Ora a natureza do processo de execução fiscal, o seu âmbito e finalidade, donde decorre a celeridade do seu procedimento face aos interesses em presença impõe desde logo essa dispensa até porque não questionando a natureza do acto — acto administrativo em matéria tributária, autónomo, — ele é também simultaneamente um acto instrumental na tramitação do processo executivo passível de imediato controlo judicial pelo que a audição prévia não se torna essencial.

Processo n.º 947/14-30.
Recorrente: A…, L.[da]
Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.
Relator: Exmo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A……, Lda., identificada nos autos, apresentou reclamação no TAF de Viseu, do despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, de 13/10/2013, que lhe indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, apresentado em 23/04/2013, imputando ao acto vício de forma, por preterição do direito de audição prévia, vício de forma, por falta de fundamentação e erro nos pressupostos de facto, por ser manifesta a falta de culpa na insuficiência de bens e o prejuízo irreparável causado pela prestação da garantia.

2. O juiz do tribunal "a quo" decidiu pela improcedência da reclamação, porquanto não existiu violação do direito de audição prévia, nem o vício de falta de fundamentação, assim como a reclamante não logrou demonstrar o preenchimento dos pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia, com vista à suspensão da execução fiscal.

3. Não se conformando, A……, Lda. veio interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

A. O presente processo respeita a uma reclamação apresentada pela A…… contra o indeferimento, por parte do Serviço de Finanças de Tondela, de um pedido de dispensa de prestação de garantia em que não foi realizada a audição do contribuinte prévia a esse indeferimento, em violação do disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012 que é transcrito na sentença recorrida acompanha a corrente que qualifica o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um acto de natureza administrativa — cf., em particular, página 21 sentença aqui posta em crise.

C. Consubstanciando a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia um acto administrativo em matéria tributária e, como tal, sujeito ao regime previsto na LGT para os procedimentos tributários (e, em particular, ao princípio da participação contido no artigo 60.º

do mesmo diploma), não se pode aventar, no modesto entendimento da A……, a possibilidade da sua não observância ou simples dispensa, como acabou por concluir o Tribunal a quo.

D. Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audição prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (in casu, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado ad hoc (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audição prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

E. A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico-tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete-aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2.º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

F. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audição prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal — como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia — seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final — cf. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT –, sendo que os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60.º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audição prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G. Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição fundamentada afastará a audição prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audição prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audição prévia, que o legislador fiscal manifestamente não consagrou.

H. Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia — no que não se concede –, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de actos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão.» - cf. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, op cit.

I. Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento ([1]), que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audição prévia do contribuinte ou por precludir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça» – cf. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 24 da sentença recorrida.

K. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audição prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L. Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «prova documental necessária», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em

que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa ([2]).

M. São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

N. A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá — e muitas vezes, apenas poderá – ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental — em especial tratando-se de prova de um facto negativo –, pelo que não deverá vingar o entendimento de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenhe já a função de audição prévia do contribuinte ou precluda automaticamente a necessidade de realização dessa audição prévia, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45.º do CPPT.

O. O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, sobre as mesmas se pronunciar.

P. Esta é a solução que se impõe no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária e, bem assim, a solução que mais se coaduna com o preceituado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e no artigo 45.º do CPPT.

Q. No caso concreto dos autos, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audição prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A…… em 24 de Abril de 2012 (cf. ponto F) da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício de 10 de Outubro de 2013, volvidos mais de um ano da respectiva apresentação (cf. ponto)) dos factos provados).

R. Se a lei prevê um prazo que, na prática, é meramente ordenador ou disciplinador, e que, no caso dos autos (que é o que aqui nos interessa) foi largamente incumprido, não se aceita que se retire a conclusão de que, in casu, a atribuição do carácter urgente que possibilita, na teoria acolhida na sentença recorrida, a dispensa da audição prévia com uma aplicação subsidiária do CPA encontre, sequer, justificação material.

S. Não se aceitando embora (conforme supra se fez notar) que o prazo estipulado na lei para a apreciação do pedido de dispensa justifique o afastamento do direito de audição prévia do contribuinte, não poderia, de qualquer modo, em face dos elementos de facto dos autos, ter sido decidido que não haveria lugar à audição prévia da A…… devido à urgência do procedimento, uma vez que o procedimento em causa demorou mais de um ano a ser decidido!

T. Nos presentes autos, impunha-se determinar a anulação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição ilegal da audição prévia da A……, ao invés do que o Tribunal a quo decidiu, violando o disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

4. O Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. veio contra-alegar, concluindo como se segue:

A. A Recorrente insiste que foi ilegalmente preterido o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação previsto no artigo 60.º da LGT.

B. O acto de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia, não obstante praticado por um órgão administrativo, consubstancia um verdadeiro acto processual ou judicial e não um acto meramente procedimental ou administrativo — cfr. Acórdão do STA de 7 de Março de 2012, proferido no processo n.º 0185/12, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro.

C. Tendo natureza judicial, aos actos praticados no âmbito dos processos de execução fiscal não são de aplicar as regras do procedimento tributário, designadamente a prevista no artigo 60.º da LGT, cuja violação é alegada nos presentes Autos pela Recorrente.

D. Ainda que se defenda uma posição segundo a qual a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro acto administrativo em matéria a tese da Recorrente não pode proceder.

E. O princípio da participação dos interessados no procedimento administrativo, de que é manifestação o artigo 60.º da LGT, comporta necessariamente excepções que se encontram previstas na Lei.

F. O processo de execução fiscal, se não processualmente urgente, deve pelo menos ser considerado como materialmente urgente na medida em que o artigo 177.º, do CPPT estipula que este deve extinguir-se no prazo de um ano contado da sua instauração «salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas» (cit.).

G. A urgência do processo de execução fiscal, está ainda patente nos curtos prazos definidos no artigo 170º, do CPPT e especificamente no n.º 4 daquele preceito onde é imposto um prazo de 10 dias para que seja proferida decisão relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia.

H. O artigo 103º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea c) da LGT, prevê que, estando em causa a tomada de uma decisão urgente, a audição prévia do administrado seja afastada, pelo que a preterição da audição prévia no caso concreto, não consubstancia qualquer ilegalidade susceptível de conduzir à anulação da decisão recorrida — cfr. Acórdão deste venerando Tribunal de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto.

I. «Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, no seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3, do artigo 60.º da LGT, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação» — cfr. Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto (cit.).

J. No mesmo sentido do Acórdão citado, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 625/12, 9 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 446/12, de 23 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 489/12 e de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 708/12.

K. Perante os parcos factos colocados à consideração do órgão de execução fiscal — que incluíram somente uma série de considerações genéricas sobre a situação financeira da Recorrente, sem qualquer suporte probatório associado, este limitou-se a aplicar o Direito em vigor...

L. Mesmo que pudesse considerar-se ter havido preterição indevida da audição do contribuinte — o que apenas por dever de patrocínio de concebe, e sem conceder — o acto de indeferimento do pedido de prestação de garantia sempre poderia ser aproveitado.

M. «Um acto tributário inválido por preterição de audição prévia pode ser aproveitado pelo juiz se houve a convicção de que, anulado o acto, virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico» – cfr. Acórdão do STA de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 0896/11, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro (cit.).

N. Como resulta provado nos Autos, a Recorrente é executada em inúmeros processos, todos pendentes no serviço de finanças de Tondela, tendo a Recorrente apresentado, massiva e recorrentemente pedidos de dispensa de prestação de garantia.

O. Em todos esses casos — mesmo naqueles em que o chefe de finanças entendeu ouvir a Recorrente de tomar a decisão 6nal, note-se — os pedidos de dispensa foram instruídos com a mesma prova e indeferidos com base na não demonstração dos pressupostos de que depende essa mesma dispensa, tendo a validade material dos actos de indeferimento sido confirmada pelo TAF de Viseu em primeira instância e pelo TCA Norte em segunda instância.

P. A título de exemplo entre muitos outros possíveis — a Recorrente é executada em dezenas de processos com o mesmo objecto, apresentando pedidos, vejam-se os processos de reclamação judicial n.ºs 534/10.9BEVIS, 157/11.5BEVIS, 405/10.9BEVIS e 502/10.0BEVIS, no âmbito dos quais o TAF de Viseu e o TCA Norte, confirmaram a validade material dos actos de indeferimento dos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pela ora Recorrente junto do Serviço de Finanças de Tondela.

Q. Atendendo ao volume de processos de natureza semelhante e instruídos de igual forma pela Recorrente que conheceram desfecho idêntico junto do órgão de execução fiscal, do TAF de Viseu e do TCA Norte, com toda a probabilidade, o chefe de finanças de Tondela, confrontado com a anulação do despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição de audição prévia à decisão subjacente aos presentes Autos, proferiria despacho com idêntico conteúdo após essa mesma audição.

R. À luz dos factos, o acto de indeferimento reclamado deve ser aproveitado ainda que venha a considerar-se ter havido preterição indevida do direito de audição prévia previsto no artigo 60.º da LGT.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver dispensada a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal em que é executada, com as devidas consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

5. O Exmo. Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o parecer que se transcreve:

Recorrente: A……, Lda

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência de reclamação apresentada contra decisão de indeferimento de pedido de dispensa de prestação de garantia, proferida pelo órgão da execução fiscal

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: observância imperativa do direito de audição do interessado antes da decisão de indeferimento de pedido de dispensa de prestação de garantia, formulado em processo de execução fiscal (art. 60º nº1 alínea b) LGT)

1. A questão decidenda foi apreciada e resolvida no acórdão STA-SCT 26 setembro 2012. (processo n.º 708/12, proferido em julgamento ampliado do recurso - art. 148º CPTA - DR, 1ª série - n.º 204-22 outubro 2012) que uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos: «Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia para obter a suspensão do processo de execução fiscal - como acto materialmente administrativo praticado no processo executivo ou como acto predominantemente processual - é de concluir que não há, nesse caso, lugar ao direito de audiência previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária»

A solidez da argumentação, associada à autoridade resultante da formação ampliada que proferiu o acórdão, aconselham a adesão à sua doutrina, em sintonia com a solução da questão plasmada em anterior jurisprudência do STA (acórdãos STA-SCT 23.02.2012 processo n.º 59/12; 9.05.2012 processo n.º 446/12; 23.05.2012 processo n.º 489/12; 20.06.2012 processo no 625/12)

2. Considerações complementares (suscitadas pelas alegações da recorrente)

I. A decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, com o objectivo de suspender a execução fiscal, tem a natureza de um acto materialmente administrativo, praticado no âmbito de um subprocedimento administrativo inscrito num processo de natureza judicial (processo de execução fiscal).

II. O curto prazo para a prolação da decisão (10 dias), associado à obrigatoriedade de o pedido ser instruído com a prova documental necessária, inculca a natureza urgente do citado subprocedimento.

Esta urgência resulta do objectivo de ordem pública do processo de execução fiscal, pretendendo evitar que através da dedução de pedidos de dispensa de prestação de garantia se facilite ou provoque a inviabilidade dessa cobrança, pela oportunidade concedida ao executado de dissipação de bens no período de tempo que decorra até à prolação da decisão, ficando definitiva ou gravemente comprometida a satisfação da necessidade pública de assegurar a efectiva cobrança de receitas tributárias (acórdão STA-SCT 23.02.2012 processo n.º 59/12)

III. O pressuposto afirmado da natureza urgente da decisão que culmina o subprocedimento administrativo justifica a aplicação subsidiária do regime geral do CPA, que prevê a dispensa de audiência dos interessados, na ausência de disposição expressa em sentido contrário (art.103º n.º 1 alínea a) CPA/art.2º alínea c) LGT)

IV. A natureza urgente da decisão não depende do cumprimento do prazo legal de prolação da decisão pelo órgão da execução fiscal, em cada caso concreto; o eventual incumprimento do prazo pode ser causa de responsabilidade disciplinar do funcionário, mas não altera a natureza urgente da decisão

V. Devendo o pedido ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária, está excluída qualquer instrução complementar, mediante a junção de novas informações ou documentos, reputados necessários ou convenientes, a convite da administração tributária, assumindo a decisão a natureza de deferimento/indeferimento liminar da petição

VI. A doutrina do acórdão citado permite uma justa composição dos interesses conflituantes da administração tributária e dos executados.

A natureza urgente da decisão confere à administração tributária protecção adequada contra o risco de dissipação de bens, que seria agravado por uma tramitação mais prolongada do subprocedimento, se fosse observado o dever de audiência dos interessados e tivesse lugar uma fase instrutória de duração indeterminada.

Aos executados é facultada tutela jurisdicional efectiva, mediante reclamação para o tribunal tributário da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de garantia (acto materialmente administrativo com carácter lesivo), a qual é incorporada no próprio processo de execução fiscal e tem subida imediata, com a tramitação dos processos judiciais urgentes, no caso de invocação de prejuízo irreparável (arts. 101º alínea d) LGT; arts.97º alínea n), 276º e 278º nºs 3 e 5 CPPT)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) Em 02/03/2006, foi instaurado contra a reclamante, no Serviço de Finanças de Tondela, o processo de execução fiscal n.º 2704200601000942, com vista à cobrança coerciva de dívidas relativas à falta de pagamento da taxa de promoção dos meses de junho a setembro de 2005, devida ao I.V.V., I.P. e juros de mora, no valor total de 144.245,20 € — cfr. fls. 3 e 4 dos autos.

B) Em 10/02/2009, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidação da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa, ao mês de junho de 2005, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 359/09.4BEVIS — cfr. fls. 42/44 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

C) Em 10/02/2009, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidação da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa ao mês de agosto de 2005, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 355/09.1BEVIS - cfr fls. 48/50 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) Em 10/02/2009, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidação da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa ao mês de setembro de 2005, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 358/09.6BEVIS — cfr. fls. 51/53 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

E) Em 11/02/2009, a reclamante deduziu impugnação judicial versando a liquidação da taxa de promoção devida ao I.V.V., I.P., relativa ao mês de julho de 2005, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 412/09.4BEVIS — cfr. fls. 45/47 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

F) Em 24/04/2012 a reclamante apresentou pedido de dispensa de garantia ao abrigo do no artigo 170.º do CPPT — cfr. fls. 31/41 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

G) Em anexo ao requerimento referido na alínea que antecede juntou sete documentos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido — cfr. docs. de fls. 42/133 dos autos.

H) Em 08/10/2013 o Serviço de Finanças de Tondela emitiu a informação constante de fls. 140/140 verso dos autos, com o seguinte teor:

(…)

INFORMACAO

Cumpre-me informar V.ª Ex.ª o seguinte:

A executada acima indicada entregou neste Serviço um requerimento, indicando ter apresentado **impugnação judicial**, pelo que vem solicitar a isenção da prestação da garantia (corpo da petição).

Confirma-se que a liquidação em dívida já foi objecto de **oposição** (Proc.725/06.7BEVIS) conforme nos foi comunicado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, pelo ofício de 11/05/2007.

Da leitura da referida petição, verifica-se o seguinte:

1 - A executada alega, entre outras circunstâncias, que não tem património suficiente (pontos 32 a 38).

2 - Alega ainda que o património é constituído na sua base por "Terceiros e existências", e que não tem liquidez suficiente, sendo que estes meios, a serem penhorados ou dados em garantia, paralisariam a empresa (pontos 43 a 51).

3 - A executada indica assim como eventual garantia a prestar os activos fixos (embora estes, como afirma, já estejam dados em garantia em outros processos), sendo que, quanto aos restantes bens mencionados, também os oferece como garantia, considerando em qualquer dos casos que esta será sempre insuficiente.

4 - Sugere ainda que, a efectuarem-se penhoras de créditos quer à banca quer aos clientes, a situação financeira da executada se agravará, causando assim um prejuízo irreparável para a empresa, sendo que, segundo afirma, nada fez para diminuir o seu património ou a garantia do credor.

5 - A executada apresentou a seguinte documentação: Demonstrações Financeiras referente a 2010 e seguintes.

6 – A executada não indicou qualquer prova testemunhal para ser ouvida.

7 – A isenção da prestação de garantia está prevista no n.º 4 do artigo 52.º da LGT e artigo 170.º do CPPT.

Sobre esta matéria a Administração Tributária emitiu o Ofício Circulado n.º 60 077 de 2010.07.29, com base no despacho do Exmo Senhor Director Geral dos Impostos da mesma data, veio sancionar o seguinte entendimento:

Quanto aos pressupostos de cuja verificação depende a dispensa da prestação de garantia, diz o ponto 1 do referido ofício, que deve ser causa de *prejuízo irreparável e/ou de manifesta falta de meios económicos*, mas desde que qualquer destas situações não resulte da responsabilidade do executado, **sendo esta uma condição de verificação necessária.**

Quanto ao prejuízo irreparável, diz o ponto 1.1 do referido ofício, deve traduzir-se numa situação de diminuição dos proveitos resultantes da actividade desenvolvida pelo executado, **sendo este provocado pelos encargos financeiros impostos pela prestação da garantia.**

Quanto à falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, manifesta-se, conforme o ponto 1..2 do referido ofício, **no caso em que a garantia gera a existência de uma situação de carência económica do executado, de tal modo que este deixe de ter à sua disposição os meios financeiros necessários à satisfação das necessidades básicas, ou seja, é posta em causa a própria subsistência do executado.**

A insuficiência material de bens penhoráveis é um indício de uma possível falta de meios económicos, no entanto, por si só, não determina necessariamente uma situação de manifesta falta de meios económicos, **devendo ser estabelecido um nexo de causalidade adequada a cada situação.**

Quanto à não responsabilidade pela insuficiência, estabelece o referido ofício no seu ponto 1.3, que o executado não deve ter responsabilidade na insuficiência de bens; no caso das pessoas colectivas, **apenas se devendo considerar verificado este pressuposto nos casos em que a insuficiência não resulta da actuação empresarial e/ou dos respectivos gestores,** ou seja apenas quando a dissipação destes esteja na absoluta indisponibilidade da empresa ou da sua administração (ex. catástrofe natural ou humana imprevisível). **Fora destes casos existirá sempre uma responsabilidade empresarial baseada na respectiva gestão, não se considerando portanto verificado o pressuposto.**

Quanto ao ónus da prova, e segundo o ponto 3 do referido ofício, interpretando o n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributaria, conjugado com o artigo 342.º do Código Civil, **recai sobre quem invoque os factos, no caso sobre a executada, pelo que deste modo a petição deverá estar devidamente fundamentada, tanto de facto como de direito, acompanhada das respectivas provas documentais necessárias à sua apreciação, ou seja, com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dispensa (art.º 170º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário).**

Sendo estas as rigorosas condições a observar para efeitos de concessão de dispensa de prestação de garantia, em face dos documentos apresentados juntamente com o requerimento de isenção de garantia parece-nos que a presente petição enferma de insuficiência de comprovação inerente ao pressuposto da irresponsabilidade da actuação empresarial ou da respectiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens.

À consideração superior.

SF Tondela, 2013-10-08

A Funcionária,

(Antónia Maria Tavares)

I) Na sequência da informação referida em H), em 08/10/2013, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, proferiu o despacho constante de fls. 141/142 dos autos, com o seguinte teor:

DESPACHO

1. Introdução

A sociedade acima identificada, executada por dívidas fiscais nos autos referenciados em assunto, deduziu, impugnação e oposição, contra a dívida em causa no PEF em referência e apresentou tempestivamente requerimento solicitando a isenção/dispensa da prestação da garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT, que vai ser decidido.

2 Análise do Pedido

2.1 De Facto

Em 2-03-2006, foi instaurado neste serviço de finanças o processo executivo acima indicado por dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho (taxa de promoção relativa aos meses de Junho a Setembro do ano de 2005, cuja quantia exequenda, na altura, com juros, ascendia a € 144.245,20.

A executada foi citada pessoalmente em 03-03-2006, vindo, depois de confirmada a dedução da impugnação judicial, a ser notificada para prestar garantia nos autos.

Na sequência da referida notificação, apresentou o requerimento em análise, solicitando a dispensa de prestação de garantia, com base nos seguintes fundamentos:

- A executada não tem património disponível;
- Os meios líquidos são escassos;
- A penhora de meios líquidos, existências e terceiros paralisam o giro comercial;
- Sobram activos fixos para oferecer em garantia;
- Parte deles já foram dados como garantia noutros processes de execução fiscal, pelo que os oferece novamente;
- A sociedade nada fez para diminuir o seu património.

- Junta, para o efeito a IES dos anos de 2010 e seguintes.

2.2 De Direito

a) A Fundamentação

-Foi junto a IES de 2010, cujos documentos, embora não apresentados, mas em poder da Administração Fiscal, podem ser considerados à luz do n.º 2 do artigo 74.º da LGT.

O n.º 4 do artigo 52.º da LGT estabelece que a dispensa de prestação de garantia depende da verificação dos seguintes pressupostos:

- Prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou,
- Manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis;
- Ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens.

Em face das regras do ónus da prova previstas no artigo 74.º da LGT, incumbe à executada fazer prova de tais pressupostos.

Os documentos apresentados, traduzindo a situação contabilística e financeira da executada, fazem prova da ausência/insuficiência de património da mesma, mas demonstram igualmente que tal insuficiência resulta da gestão da empresa, e não de uma qualquer causa que esteja na absoluta indisponibilidade da mesma ou da sua administração.

Deste modo, dos documentos apresentados juntamente com o requerimento de dispensa, não resulta a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da actuação empresarial ou da respectiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens, pressuposto este que **tem necessariamente que ser demonstrado,** quer se verifique prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens.

b) O princípio da participação na formação das decisões enunciado no artigo 60.º da Lei Geral Tributaria.

O referido normativo da LGT regula as situações em que os contribuintes podem participar na formação das decisões que lhe digam respeito no âmbito do procedimento administrativo, razão pela qual vem inserido no Titulo III da LGT intitulado "Do Procedimento Administrativo".

O pedido em causa - dispensa da prestação da garantia - surge no âmbito do processo de execução fiscal, que possui natureza judicial, por força do disposto no artigo 103.º da LGT.

Dada a referida natureza do processo de execução fiscal, os pedidos dos contribuintes aí decididos não se encontram sujeitos ao cumprimento do exercício do direito de audição, previsto como uma formalidade a cumprir no procedimento administrativo, excepção feita à reversão, não por força do disposto no artigo 60.º da LGT, mas sim porque tal formalidade se encontra expressamente prevista no n.º 4 do artigo 23.º do mesmo diploma legal.

Pretendendo reagir de actos materialmente administrativos praticados no processo executivo, o contribuinte deverá lançar mão do recurso previsto no artigo 276.º do CPPT.

Acresce que o pedido de dispensa de garantia se encontra especificamente previsto no artigo 170.º do CPPT que no seu n.º 4 determina que o pedido seja resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação.

Ora, tal prazo de decisão não se compadece com o exercício do direito de audição, na medida em que para este, face ao disposto no n.º 6 do artigo 60.º da LGT, é obrigatória a concessão de um prazo não inferior.

Além disso, encontrando-se o pedido de dispensa de garantia especificamente regulado no artigo 170.º do CPPT no que diz respeito ao prazo para efectuar o pedido, aos elementos de prova e prazo para a decisão, acaso o legislador entendesse tratar-se de um acto administrativo praticado no âmbito de um processo de natureza judicial que deveria, mesmo assim obedecer ao formalismo da audição prévia, tal como acontece com a reversão, certamente teria feito constar tal obrigatoriedade do referido artigo.

Por tudo isto, não vai ocorrer a notificação para efeitos da audição prévia.

3. Conclusão

- A executada é parte legítima no presente petitório, efectuou a sua petição forma tempestiva solicitando a isenção dispensa de garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT, e 170.º do CPPT.

- Resulta da prova documental apresentada que não se verifica o pressuposto essencial da ausência de responsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens, sendo que o ónus da prova recai sobre quem o invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), nomeadamente a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da actuação empresarial ou da respectiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens.

- No que se refere ao direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT, uma vez que estamos em presença de um processo executivo que tem natureza judicial, por força do disposto no artigo 103.º da LGT, resulta a inaplicabilidade ao pedido em questão.

- Além disso, o prazo previsto para a decisão deste pedido que é de 10 dias nos termos do número 4 do artigo 170.º do CPPT, o que não se compadece com prazo para o exercício do direito de audição referido no numero 6 do artigo 60.º da LGT e que varia entre 8 e 15 dias.

- Não sendo abrangido pelo referido artigo 60.º da LGT e existindo um regime próprio de dispensa de garantia previsto no artigo 170.º do CPPT, acaso o legislador pretendesse que essa formalidade fosse cumprida neste âmbito, tal obrigação constaria especificamente do referido regime.

4. A DECISÃO

4.1 - Face ao explanado, indefiro a pretensão, com os fundamentos anteriormente referidos.

4.2 - Notifique-se, indicando os meios e prazos de defesa.

S.F.Tondela, 2013-10-08

O Chefe do Serviço de Finanças,

(Eduardo José Martins Brás)

J) A reclamante foi notificada do despacho a que se alude em I), em 11/10/2013, através do ofício n.º 1986, de 10/10/2013 – cfr. fls. 143/143 v. dos autos.

K) Em 21/10/2013, a reclamante remeteu, por via postal registada, a presente reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela. - cfr. fls. 145/175 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

Mais se provou que:

L) Por escritura pública de compra e venda, realizada em 11/08/2005, a reclamante declarou vender à B……, S. A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 900.000,00 € o prédio misto, composto por casa térrea e parte de andar, onde se encontra instalada uma fábrica de saboaria, cortes de gado, terreno lavradio junto, com videiras, árvores de fruto, poço e mais pertenças, sito nos ……, freguesia de Pedroso, concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz sob os artigos 845 (urbano), 2503 e 3192 (rústico), com o valor patrimonial de 8.174,85 €. – cfr. doc. de fls. 218/221 dos autos.

M) Em 11/08/2005, a reclamante celebrou com a sociedade "B……, S. A." um acordo escrito intitulado "acordo de compensação de créditos" do qual consta, para além do mais, o seguinte:

É celebrado acordo de compensação de créditos, nos termos seguintes: ----------

Primeira: É a representada dos primeiros outorgantes titular de um crédito no montante de 900.000,00 € (novecentos mil euros) sobre a representada dos segundos outorgantes, resultante de empréstimo de accionista de igual valor que detém sobre a mesma.----------

Segunda: É, por sua vez, a representada dos segundos outorgantes credora da representada dos primeiros outorgantes por igual valor de 900.000,00 € (novecentos mil euros) da venda que lhe fez hoje do prédio misto descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o número 5169 da freguesia de Pedroso, concelho de Vila Nova de Gaia, e inscrito na matriz predial da indicada freguesia e concelho sob os artigos: 845, urbano; 2503 e 3192, rústicos. ----------

Terceira: Pelo presente contrato, os primeiros e segundos outorgantes acordam, em nome das suas representadas, compensar entre si os créditos resultantes do empréstimo accionista e da compra e venda do prédio aludidos nas cláusulas anteriores, dando mútua quitação. ----------

Quarta: Os outorgantes acordam que em caso de conflito que envolva o cumprimento do presente contrato o Tribunal competente será o Tribunal Judicial da Comarca de Tondela. ----------

cfr. doc. fls. 364/368 dos autos

N) Por escritura pública realizada em 28/12/2005 a Reclamante declarou vender à C……, S. A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 1.915.000,00 € os seguintes imóveis: prédio rústico correspondente ao artigo matricial 5365, sito na freguesia de Lageosa do Dão, Tondela, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 1.128,90 €, pelo valor de 360.000,00 €; prédio urbano, conoto de três casas para armazém e atividade industrial e logradouro, correspondente aos artigos matriciais 1554, 1555 e 1556, sito na freguesia de Olhaívo, Alenquer, com o valor patrimonial global para efeitos de IMT de 271.074,70 €, pelo valor de 1.499.000,00 €; prédio rústico correspondente ao artigo matricial 19 secção M, sito na freguesia de Aldeia Gavinha, Alenquer, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 379,99 €, pelo valor de 56.000,00 €. – cfr. doc. de fls. 207/211 dos autos.

O) Por escritura pública de doação e compra e venda realizada em 14/03/2006, D…… e E…… declararam doar à Reclamante a parcela de terreno com 24,90 m2, do prédio rústico omisso mas atualmente inscrito na matriz urbana sob o artigo 9910, atribuindo-lhe o valor de 249,00 €; a Reclamante declarou vender à C……, S.A., que, por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 860.000,00 €, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2179, com o valor patrimonial de 144.000,00 €, após a anexação da parcela a ser constituído por edifício de cave, rés-do-chão, primeiro andar e logradouro destinado a escritórios e laboratórios, com a superfície coberta de 531 m2 e a descoberta a 1089,40 m2: cfr. doc de fls. 212/217 dos autos.

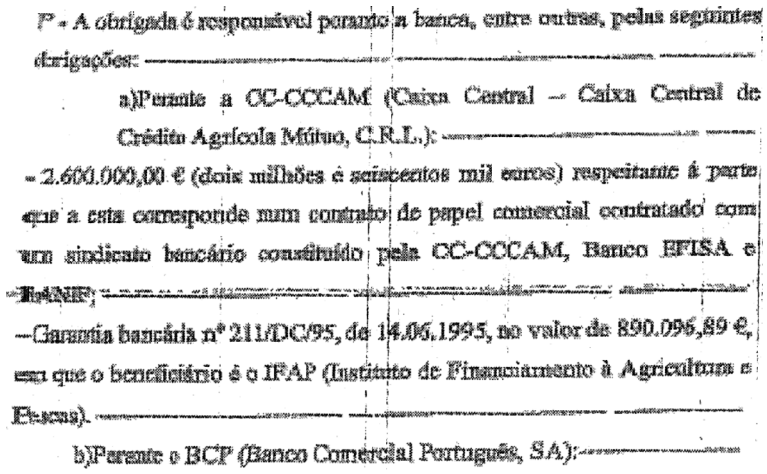
P) As alienações referidas dn L), N) e O) supra ocorreram no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de empresas em que a reclamante se insere. - cfr. fls. 222/359 dos autos e depoimento da testemunha F…….

Q) Em meados de 2010, a reclamante e as empresas do seu grupo começaram a ser pressionadas pela Banca para garantirem os créditos da reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas - cfr. depoimento da testemunha F…….

R) Em reunião da assembleia geral da H……, S. A., doravante H……, de 25/01/2011, foi deliberado por unanimidade aprovar a proposta de obtenção de financiamento junto do Banco Comercial Português, S.A. no valor de 9.650.000.00 € destinado a amortizar o valor do papel comercial e empréstimos lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem da reclamante e afetação de um depósito à ordem no valor de USD 7.000.000,00 de que a H…… é titular naquele Banco para garantia do montante de 4.800.000,00 € de que a reclamante é devedora àquele Banco acrescido ao financiamento de 6.500.000,00 € que a H…… obteve junto da CC-CCAM para garantir as responsabilidades da reclamante junto daquela entidade, para o qual a H…… "terá de recorrer à constituição de hipotecas por parte das suas participadas B……, S.A., I……, S.A. e J……, S.A. sobre imóveis propriedade destas" e, em contrapartida da qual, a Reclamante "obrigou-se e terá de obrigar-se perante a sociedade a reembolsá-la de tudo quanto esta desembolse em capital, juros, remuneratórios ou moratórios, confissões e despesas e, para garantia do cumprimento de tais obrigações, a constituir a seu favor e das suas mencionadas participadas, B……, S.A., I……, S.A. e J……, S.A., penhor mercantil sobre o seu património mobiliário, nomeadamente equipamentos e existências de vinhos". - cfr. doc. de fls. 204/206 dos autos.

S) Em 15/02/2011 a reclamante constituiu a favor de H……, I……, S.A., B……, S.A. e J……..., penhor mercantil sobre os bens m.i. a fls. 182/200 dos autos, a saber, stocks de

vinho e equipamentos, com os valores totais, respetivamente, de 23.256.049,36 € e 931.725,10 €, estabelecendo-se, entre o mais, que,



1ª - A obrigada é responsável perante a banca, entre outras, pelas seguintes obrigações: ----------

a)Perante a CC-CCCAM (Caixa Central – Caixa Central de Crédito Agrícola Mútuo, C.R.L.): ----------

- 2.600.000,00 € (dois milhões e seiscentos mil euros) respeitante à parte que a esta corresponde num contrato de papel comercial contratado com um sindicato bancário constituído pela CC-CCCAM, Banco EFISA e [illegible]; ----------

--Garantia bancária nº 211/DC/95, de 14.06.1995, no valor de 890.096,89 €, em que o beneficiário é o IFAP (Instituto de Financiamento à Agricultura e Pescas). ----------

b)Perante o BCP (Banco Comercial Português, SA):----------

- 9.650.000,00 € (nove milhões seiscentos e cinquenta mil euros) perante o BCP, destinados a amortizar o valor do papel comercial e dos empréstimos, entretanto lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem. ----------

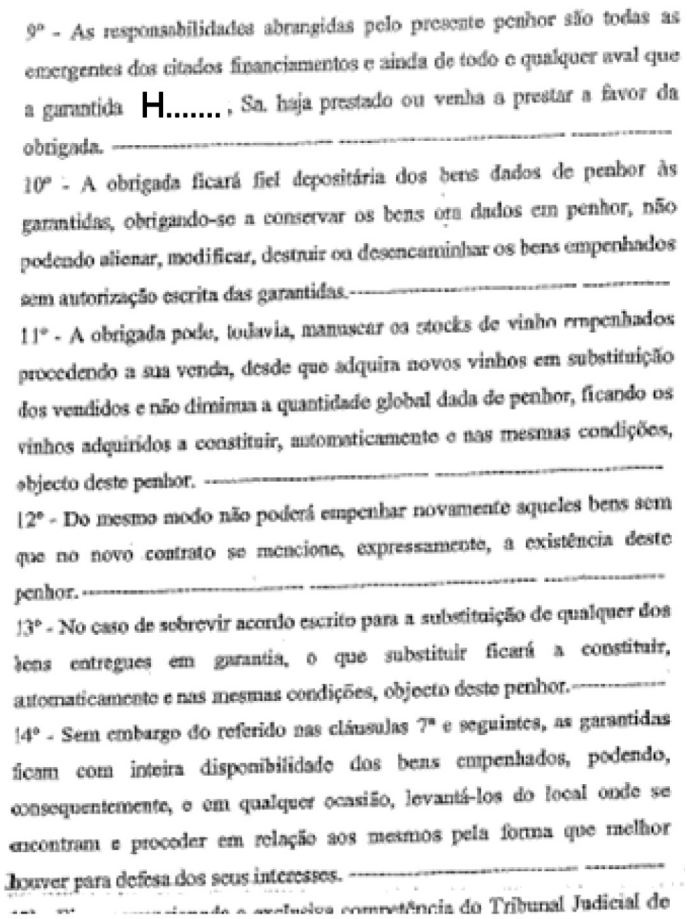
4ª Para obter os financiamentos aludidos, a garantida H..... ,Sa recorreu à constituição de hipotecas por parte das garantidas, suas participadas, B..... , Sa, I..... , Sa, e J..... , Sa, sobre imóveis propriedade destas, as quais garantem as responsabilidades por ela assumidas. ----------

5ª Adicionalmente a garantida H....., Sa garantiu perante o BCP por afectação de um depósito de 7.000.000,00 USD de que é titular naquele banco, o montante de 4.800.000,00 € de que a obrigada ali é também devedora. ----------

6ª Foi condição para que a garantida H..... , Sa se financiasse junto dos aludidos credores da obrigada, assumisse as suas dívidas e as garantisse, e que as suas participadas e garantidas, B..... , Sa, I..... , Sa, e J..... , Sa garantissem com hipotecas sobre o seu património as obrigações por ela assumidas, que a obrigada assumisse perante ela e as indicadas suas participadas, na integra, as obrigações que para si resultem, a qualquer título, nomeadamente de capital, juros, remuneratórios ou moratórios, e despesas, do cumprimento ou incumprimento dos contratos de financiamento e que, para garantia do integral cumprimento, constitua a seu favor e a favor das suas indicadas participadas, garantes hipotecárias, o penhor mercantil sobre os bens relacionados nos anexos I e II que fazem parte integrante do presente contrato. ----------

7ª - A obrigada é dona e legítima proprietária dos bens referidos anteriormente, atribuindo-lhes o valor global de € 24.187.774,46. ----------

8ª - Os bens atrás referidos encontram-se livres de ónus ou encargos, e manter-se-ão nas instalações da obrigada. ----------



9º - As responsabilidades abrangidas pelo presente penhor são todas as emergentes dos citados financiamentos e ainda de todo e qualquer aval que a garantida H....., Sa. haja prestado ou venha a prestar a favor da obrigada. ----------

10º - A obrigada ficará fiel depositária dos bens dados de penhor às garantidas, obrigando-se a conservar os bens ora dados em penhor, não podendo alienar, modificar, destruir ou desencaminhar os bens empenhados sem autorização escrita das garantidas. ----------

11º - A obrigada pode, todavia, manusear os stocks de vinho empenhados procedendo a sua venda, desde que adquira novos vinhos em substituição dos vendidos e não diminua a quantidade global dada de penhor, ficando os vinhos adquiridos a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor. ----------

12º - Do mesmo modo não poderá empenhar novamente aqueles bens sem que no novo contrato se mencione, expressamente, a existência deste penhor. ----------

13º - No caso de sobrevir acordo escrito para a substituição de qualquer dos bens entregues em garantia, o que substituir ficará a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor. ----------

14º - Sem embargo do referido nas cláusulas 7ª e seguintes, as garantidas ficam com inteira disponibilidade dos bens empenhados, podendo, consequentemente, e em qualquer ocasião, levantá-los do local onde se encontram e proceder em relação aos mesmos pela forma que melhor houver para defesa dos seus interesses. ----------

[illegible] competência do Tribunal Judicial de

cfr. fls. 176/200 dos autos..

T) Em 19/01/2011 a reclamante tinha pendentes vários processos de execução fiscal, nos quais é cobrado coercivamente o valor total de 35.073.038,61 €, correspondente a 29.517.726,21 € a quantia exequenda, 5.251.654,61 € a juros de mora e 303.657,038 € de custas. - cfr. fls. 54/71 dos autos.

U) No âmbito desses processos de execução fiscal a reclamante prestou as seguintes garantias: garantia bancária no valor de 93.574,82 € (execução fiscal n.º 2704200701014617); garantia bancária no valor de 3.131.919,55 € (execução fiscal n.º 2704200701014625); outras garantias no valor de 152.878,29 € (execução fiscal n.º 2704200401002570), 670.000,00 € (execução fiscal n.º 2704200501017586) e 2094,78 € (execução fiscal n.º 2704200801001949). - cfr. fls. 71/73 dos autos.

V) Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2010, consta o seguinte:

04-A	BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes			
	ACTIVO		PERÍODOS N	N-1
			(1)	(2)
	Activo não corrente			
A5101	Activos fixos tangíveis	(N, S, M)	737.792,25	819.877,74
A5102	Propriedades de investimento	(N, S)		
A5103	Goodwill	(N, S)		
A5104	Activos intangíveis	(N, S, M)	99.237,01	8.987,01
A5105	Activos biológicos	(N, S)		
A5106	Participações financeiras - método da equivalência patrimonial	(N, S)	266.605,99	266.605,99
A5107	Participações financeiras - outros métodos	(N, S)	2.493,99	2.493,99
A5108	Accionistas/sócios	(N, S, M)	718.219,37	540.000,00
A5109	Outros activos financeiros	(N, S)	0,00	
A5110	Activos por impostos diferidos	(N, S)		
A5111	Investimentos financeiros (utilização exclusiva pelas pequenas entidades e microentidades)	(S, M)		
A5112		SOMA	1.824.348,61	1.637.964,73
	Activo corrente			
A5113	Inventários	(N, S, M)	23.994.517,32	25.345.370,65
A5114	Activos biológicos	(N, S)		
A5115	Clientes	(N, S, M)	28.380.941,77	40.743.857,30
A5116	Adiantamentos a fornecedores	(N, S)		
A5117	Estado e outros entes públicos	(N, S, M)	1.489.075,54	1.553.134,39
A5118	Accionistas/sócios	(N, S)	2.188.776,59	2.111.689,51
A5119	Outras contas a receber	(N, S)	9.481.849,82	11.870.813,68
A5120	Diferimentos	(N, S, M)	5.652.435,81	5.488.425,82
A5121	Activos financeiros detidos para negociação	(N, S)	5.000,00	5.000,00
A5122	Outros activos financeiros	(N, S)		
A5123	Activos não correntes detidos para venda	(N, S)		
A5124	Outros activos correntes	(M)		
A5125	Caixa e depósitos bancários	(N, S, M)	161.313,68	767.213,89
A5126		SOMA	71.353.910,53	87.885.505,24
A5127	TOTAL DO ACTIVO		73.178.259,14	89.523.469,97
	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
	CAPITAL PRÓPRIO			
A5128	Capital realizado	(N, S, M)	2.600.000,00	2.600.000,00
A5129	Acções (quotas) próprias	(N, S)		
A5130	Outros instrumentos de capital próprio	(N, S, M)		
A5131	Prémios de emissão	(N, S)		
A5132	Reservas legais	(N, S, M)	277.267,68	276.991,08
A5133	Outras reservas	(N, S, M)	3.805.223,32	3.805.472,32
A5134	Resultados transitados	(N, S, M)	-1.585.077,58	-32.049,90
A5135	Ajustamentos em activos financeiros	(N, S)	33.666,07	-22.175,05
A5136	Excedentes de revalorização	(N, S)	841.693,62	841.693,62
A5137	Outras variações no capital próprio	(N, S, M)	249,00	
A5138		SOMA	5.973.022,11	7.469.932,07
A5139	Resultado líquido do período	(N, S, M)	-1.204.801,47	5.531,99
A5140	Dividendos antecipados	(N, S, M)		
A5141	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		4.768.220,64	7.475.464,06
	PASSIVO			
	Passivo não corrente			
A5142	Provisões	(N, S, M)		
A5143	Financiamentos obtidos	(N, S, M)	4.070.036,15	11.000.000,00
A5144	Responsabilidades por benefícios pós-emprego	(N, S)		
A5145	Passivos por impostos diferidos	(N, S)		
A5146	Outras contas a pagar	(N, S, M)	4.109.955,80	5.804.381,10
A5147		SOMA	8.179.991,95	16.804.381,10
	Passivo corrente			
A5148	Fornecedores	(N, S, M)	20.537.159,94	15.837.348,69
A5149	Adiantamentos de clientes	(N, S)	2.709.776,98	6.123.523,00
A5150	Estado e outros entes públicos	(N, S, M)	88.995,81	123.009,87
A5151	Accionistas/sócios	(N, S)		6.756,18
A5152	Financiamentos obtidos	(N, S)	25.432.051,42	24.054.238,96
A5153	Outras contas a pagar	(N, S)	11.456.960,34	18.582.629,55
A5154	Diferimentos	(N, S, M)	4.802,06	494.841,17
A5155	Passivos financeiros detidos para negociação	(N, S)	300,00	300,00
A5156	Outros passivos financeiros	(N, S)		20.977,39
A5157	Passivos não correntes detidos para venda	(N, S)		
A5158	Outros passivos correntes	(M)		
A5159		SOMA	60.230.046,55	65.243.624,81
A5160	TOTAL DO PASSIVO		68.410.038,50	82.048.005,91
A5161	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO		73.178.259,14	89.523.469,97

Comprovativo IES-DA: 5003300747/2010/2701-I0178-31

Cfr. fls. 74/133 dos autos.

W) A rubrica de ativos fixos intangíveis do balanço da reclamante no ano de 2010, no valor de 737.792,25 €, abrange equipamento básico e benfeitorias feitas nos armazéns. - cfr. fls. 78 dos autos.

X) Em datas que não foi possível apurar, a A…… reclamou créditos de clientes, nos respetivos processos de insolvência, que ascendem a mais de cinco milhões de euros — cfr docs. fls. 369/380 dos autos.

Y) Através de ofício datado de 04/01/2013, o Banco Millenium BCP comunicou à aqui reclamante que pedido de garantia bancária no montante de 116.474,27 €, não colheu aprovação – cfr. doc. fls. 381 dos autos.

Z) Através de ofício datado de 16/01/2013, a Caixa de Crédito Agrícola comunicou à aqui reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 116.474,24 €, a favor da Fazenda Publica não foi aprovado – cfr. doc. 382 dos autos.

AA) Atualmente, e pelo menos desde fins de 2010, por força da conjuntura económica, o acesso ao crédito bancário revela-se mais difícil e mais caro, com menor abertura das instituições financeiras à concessão de novos créditos e a estipulação de maiores encargos e exigências contratuais – facto notório.

BB) Desde a reestruturação grupo, ocorrida em 2005 e 2006, não se tem verificado qualquer venda de património da A…… - cfr. depoimentos das testemunhas L…… e M …….

CC) A reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua atividade e giro comercial, designadamente para prestar garantias para as compras de mercadorias aos seus fornecedores espanhóis – cfr. depoimentos das testemunhas L…… e M…….

DD) No ano de 2011, a reclamante teve um volume de negócios na ordem dos 23.000.000.00 €, em 2012 de 30.900.000,00 € e em 2013 de 25.000.000,00 € cfr. depoimentos das testemunhas L…… e M…….

Foi considerando a factualidade dada como provada que o mº juiz "a quo" começou por analisar a invocada preterição de formalidade consistente na omissão de audição do reclamante antes da decisão do OEF sobre o pedido de dispensa de garantia

O Mº juiz chamou a colação o acórdão do STA de 26 09 2012 in processo 0708/12 que pronunciando-se sobre situação análoga – omissão de audição prévia, em sede de processo de execução ao arrepio do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60 da LGT - considerando embora como verdadeiros actos administrativos em matéria tributária as decisões do órgão de execução fiscal – decidiu não haver lugar "in casu" ao exercício de tal direito face ao preceituado no artigo 170 do CPPT que impondo urgência na tramitação do procedimento de prestação de garantia torna incompatível o exercício do direito de audição que dilataria anormalmente o prazo de decisão.

Por isso a preterição de tal formalidade degradar-se-ia de formalidade essencial em não essencial além de que a urgência do procedimento que impunha até a sua dispensa face ao disposto no artigo 103 do CPA

Consequentemente o Mº juiz "a quo" julgou não constituir tal omissão preterição invalidante do acto reclamado.

E conhecendo dos restantes vícios invocados terminou por julgar a reclamação improcedente "in totum".

A recorrente, como se vê de todo o teor das conclusões de recurso, discorda da sentença porquanto considera haver preterição de formalidade legal invalidante do acto reclamado.

A recorrida pugna contudo pela manutenção do decidido

Quid Juris?

O artigo 60/1 alínea b) da LGT ao consagrar o direito de audição prévia dos contribuintes antes do indeferimento dos pedidos, das reclamações, recursos ou petições é no fundo a explicitação do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões consagrado no artigo 267/5 da CRP.

Mas não se trata de um direito absoluto.

O artigo 60 da LGT dispõe quanto à dispensa de tal direito no n.º 2.

Ora as situações de dispensa consagradas no artigo 60 da LGT não são taxativas o que significa que outras haverá em que tal dispensa se imponha desde que ponderados os interesses em presença e a natureza do processo, tal se justifique.

Ora a natureza do processo de execução fiscal, o seu âmbito e finalidade, donde decorre a celeridade do seu procedimento face aos interesses em presença impõe desde logo essa dispensa até porque não questionando a natureza do acto – acto administrativo em matéria tributária, autónomo, – ele é também simultaneamente um acto instrumental na tramitação do processo executivo passível de imediato controlo judicial pelo que a audição prévia não se torna essencial.

A que tudo acresce a natureza urgente do procedimento da prestação da garantia e o disposto no artigo 103 do CPA.

Porque não se vê razão alguma para decidir contrariamente à doutrina emanada do aresto deste STA em que a sentença recorrida se acobertou acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Anexe a esta decisão cópia do citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Nota: O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

([1]) Nas expressivas palavras do Ex.mo. Senhor Dr. Juiz Conselheiro Lino Ribeiro, em voto de vencido ao entendimento que fez maioria no mencionado Ac. deste STA de 26.09.2012: «0 prazo de 10 dias para decidir o dito "procedimento" é assim meramente ordenador ou disciplinador, sem quaisquer consequências negativas para o requerente, Daí que não nos devemos Impressionar com a alegação de que tal prazo determina a natureza urgente do procedimento, pois, pelo menos na perspectiva do executado, não há uma correlação necessária entre o prazo de decisão e a urgência na resolução da pretensão. Além disso, a aplicar-se as normas do CPA, seria sempre de exigir um "despacho" a justificar a urgência da decisão».

([2]) «No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos artigos 72.º da LGT e 50.º e 115.º, n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos artigos 146.º-B, n.º 3, 204.º, n.º 1, alínea *i*), e 246.º do CPPT» — cf. Jorge Lopes de Sousa, op. cit. —, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Natureza do requerimento de reclamação de decisão do OEF para efeitos de apreciação da falta ou insuficiência do pagamento da taxa de justiça devida.

Sumário:

I — A decisão do OEF, dentro do âmbito da sua competência em sede de execução fiscal que afecta os direitos do executado ou de terceiro é nos termos do disposto no artigo 103/2 da LGT um acto materialmente administrativo, autónomo.

II — O processo de reclamação previsto no artigo 276 do CPPT é o meio processual adequado para contra ele reagir, impugnando a sua legalidade ou irregularidade, tratando-se, assim, de um processo autónomo, derivado é certo do processo da execução fiscal e nele inserido e dessa forma partilhando da natureza judicial que a lei atribui ao processo de execução fiscal, cfr artigo 103/1 da LGT.

III — Nessa medida o requerimento da reclamação não pode deixar de ser considerado verdadeira petição inicial.

IV — A falta ou insuficiência do pagamento da taxa de justiça devida aquando da apresentação da reclamação determina o não recebimento da reclamação pela secretaria.

V — Se face à recusa da secretaria o autor se limitou, no prazo a que alude o artigo 560 do CPC a efectuar o pagamento da taxa devida juntando comprovativo de tal pagamento a falta considera-se suprida, nos termos do preceituado no artigo 560 do CPC., sem que haja lugar ao pagamento da multa.

Processo n.º 989/14-30.
Recorrente: Banco A…, SA.
Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. O Banco A……, S. A., identificado nos autos, veio interpor recurso para este STA, do despacho proferido pelo juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, de 16/06/2014, que ordenou a notificação

da recorrente para, nos termos dos nºs. 1 e 2 do artigo 642º do CPC, pagar multa de igual montante à taxa de justiça devida, uma vez que, aquando da apresentação da reclamação do acto do órgão de execução fiscal não documentou o pagamento integral da taxa de justiça devida.

2. O referido Banco apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

1.ª O despacho recorrido determinou a notificação do autor para, no prazo de 10 dias, efetuar o pagamento de multa, de montante igual ao da taxa de justiça paga, por aplicação ao caso concreto do disposto no artigo 642.º do Código de Processo Civil (CPC) (anterior artigo 685.º-D);

2.ª Com efeito, entendeu o Tribunal a quo que no ato de recusa da petição inicial na origem dos presentes autos deveria a secretaria ter imposto ao Reclamante, além do pagamento da taxa de justiça devida, uma multa de igual montante;

3.ª O despacho recorrido incorreu em erro de julgamento de direito ao aplicar ao caso concreto o disposto no artigo 642.º do CPC (anterior artigo 685.º-D), o qual cominando com o pagamento de uma multa a falta de apresentação do comprovativo de pagamento da taxa de justiça devida com a apresentação de recurso, não é aplicável ao presente caso;

4.ª De facto, é antes na previsão do artigo 560.º do CPC (anterior artigo 476º), norma processual aplicável ao pagamento da taxa de justiça devida pela apresentação da petição inicial, que se enquadra o caso sub judice;

5.ª Efetivamente, para os presentes efeitos a reclamação de atos do órgão de execução fiscal deverá ser tratada como uma petição inicial, na medida em que à luz do disposto nos artigos 49.º, n.º 1, alínea a), subalínea iii), e 49º-A, n.ºs 2, alínea a), subalínea iii), e 3, alínea a), subalínea iii), do ETAF de 2002, que é o mais recente diploma que se pronunciou sobre esta matéria, é-lhe atribuída a natureza de uma ação de impugnação (cf., neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, p. 268);

6.ª Ora, o artigo 642.º do CPC (anterior artigo 685.º-D) apenas é aplicável em sede de recurso jurisdicional e não para efeitos de apresentação da petição inicial, evidência que decorre, aliás, do disposto no n.º 3 do artigo 145.º do CPC, do qual se conclui que o legislador pretendeu inequivocamente excluir da aplicação das cominações previstas nos aludidos artigos 570.º e 642.º, ambos do CPC (anteriores artigos 486º-A e 685.ºD, respetivamente) a apresentação da petição inicial;

7.ª Encontrando-se assente que o artigo 642.º do CPC se não aplica ao caso vertente, importa salientar que das normas processuais aplicáveis ao pagamento da taxa de justiça devida pela apresentação da petição inicial, quais sejam os artigos 558.º, alínea f) e 560.º (anteriores artigos 474.º e 476.º, respetivamente), ambos do CPC, não decorre qualquer obrigação de pagamento de uma multa;

8.ª Não decorrendo das referidas normas a obrigação de pagamento de multa em conjunto com o pagamento da taxa de justiça devida com a apresentação da petição inicial, resulta evidente o erro de julgamento do despacho recorrido, o qual deve, por conseguinte, ser revogado.

Mais se requer, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 646.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2º, alínea d, do CPPT, que o presente recurso seja instruído com certidão da notificação de rejeição da petição inicial, datada de 26.03.2014. bem como do despacho recorrido datado de 16.06.2014, para o que valerá como certidão, nos termos do n.º 3 do artigo 646.º do CPC, as notificações e despachos que puderem ser disponibilizados por via eletrónica.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, com a consequente revogação do despacho recorrido, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA!

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso merecer provimento, de acordo com o seguinte parecer que elaborou:

A recorrente à margem identificada vem sindicar a decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, de 16 de Junho de 2014, exarada a fls. 19/420.

A decisão recorrida ordenou a notificação da recorrente para, nos termos do disposto no artigo 642.º/1/2 do CPC, pagar multa de igual montante à taxa de justiça devida, dado que aquando da apresentação da ROEF não documentou o pagamento integral da taxa de justiça devida.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 24/26, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem os elementos necessários à sua apreciação, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/3 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso merece provimento, pelas razões aduzidas pela recorrente nas suas alegações/conclusões, cujo discurso fundamentador se subscreve, por inteiro.

Nos termos do disposto no artigo 145.º/1 do CPC aquando da prática de um acto processual que exija o pagamento de taxa de justiça, nos termos do RCP, deve ser junto documento comprovativo do seu pagamento ou da concessão do beneficio do apoio judiciário, salvo se neste último caso aquele documento já se encontra junto aos autos.

Dispõe o n.º 2 do dito artigo que a junção de documento comprovativo do pagamento de taxa de justiça de valor inferior ao devido, nos termos do RCP, equivale à falta de junção, devendo o mesmo ser devolvido ao apresentante.

De acordo com o estatuído no n.º 3 do mencionado artigo, sem prejuízo das disposições relativas à petição inicial, a falta de junção do documento referido no n.º 1 não implica a recusa da peça processual, devendo a parte proceder à sua junção nos 10 dias subsequentes à prática do acto processual, sob pena de aplicação das cominações previstas nos artigos 570.º e 642.º do CPC.

Parece, assim, certo que as cominações previstas nos artigos 570.º e 642.º do CPC não têm aplicação à petição inicial, ma sim à, contestação e recursos jurisdicionais, respectivamente.

Os requisitos da Petição Inicial relativos ao pagamento da taxa de justiça vêm regulados nos artigos 552º, 558.º e 560.º do CPC.

Assim, por força do disposto no artigo 552.º/3 do CPC o autor deve juntar à petição inicial o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça devida.

Nos termos do estatuído no artigo 558.º/f) a secretaria deve recusar o recebimento da PI quando não tenha sido comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça devida.

E certo que, nos termos do disposto no artigo 560.º do CPC, o autor pode apresentar outra petição ou juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça, dentro do prazo de 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distribuição da petição, ou da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo.

E assim foi – e bem – entendido pela secção de processo do tribunal recorrido que, conforme fls. 2 notificou a recorrente da recusa da PI e de que o processo aguardaria na secretaria por 10 dias a fim de ser a lei da suprida a falta, sendo que no final desse prazo seria recusada no caso de omissão de pagamento da taxa de justiça devida.

A consequência normal do incumprimento da obrigação referida no artigo 552.º/3 do CPC é, pois, a recusa da petição inicial ou do requerimento inicial, salvo o disposto no n.º 5 (artigo 558º/f), não havendo lugar ao pagamento de qualquer multa, como, erradamente, a nosso ver, determinou a decisão recorrida. ([1])

O requerimento de reclamação de actos de órgão de execução fiscal deve ser tratado como uma PI, dado que tem a natureza de uma acção de impugnação (artigos 49º/1/a)/iii), 49.º-A/2/a)/iii)/3/a)/iii do ETAF de 2002. ([2])

A recorrente procedeu ao pagamento do remanescente da taxa de justiça em dívida, no referido prazo de dias (fls. 3 e 7 dos autos).

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a decisão recorrida, baixando os autos à 1ª instância, a fim de prosseguirem seus regulares termos.

5. Cumpre apreciar e decidir.

Fundamentação

De facto

A Dou aqui por reproduzido o teor do despacho do mº juiz a quo

De Direito:

O recorrente não se conforma com o despacho do mº juiz "a quo" pois entende como se pode ver do teor das suas alegações e conclusões de recurso que contrariamente ao decidido o requerimento de reclamação do acto de órgão de execução fiscal deve ser considerado como uma verdadeira petição inicial para efeitos de aplicação da taxa de justiça e não como um requerimento de recurso jurisdicional pelo que lhe não é aplicável o artigo 642 do CPC mas as disposições legais relativas à petição inicial previstas nos artigos 552 a 560 do CPC.

E porque a taxa de justiça está comprovadamente paga deve revogar-se o despacho recorrido e ordenar-se o prosseguimento dos autos.

O Mº Pº no seu parecer pronuncia-se pela procedência do recurso

Quid Juris:

O que aqui está em causa é a conformidade com a lei do despacho do mº juiz "a quo" que deferindo o pedido da Fazenda Pública decidiu que apesar da taxa de justiça devida ter sido paga pelo reclamante nos 10 dias subsequentes à apresentação da reclamação, onde fora liquidada taxa de justiça de valor inferior ao devido, considerou que para que o requerimento possa ser aceite importa também que o reclamante proceda ao pagamento da multa "ex vi" do disposto no artigo 642 do CPC.

Depreende-se do teor do despacho recorrido que o mº juiz não considerou o requerimento em causa como se de uma petição inicial se tratasse, mas, antes, como requerimento inserido já no processo como se tal requerimento equivalesse a requerimento de recurso de decisão judicial

Vejamos então

Considerando que a decisão do OEF, dentro do âmbito da sua competência em sede de execução fiscal que afecta os direitos do executado ou de terceiro é nos termos do disposto no artigo 103/2 da LGT um acto materialmente administrativo, autónomo e que o processo de reclamação previsto no artigo 276 do CPPT é o meio processual adequado para contra ele reagir, impugnando a sua legalidade

ou irregularidade, tratando-se, assim, de um processo autónomo, derivado é certo do processo da execução fiscal e nele inserido e dessa forma partilhando da natureza judicial que a lei atribui ao processo de execução fiscal, cfr artigo 103/1 da LGT, não restam dúvidas de que a reclamação não pode deixar de ser considerada verdadeira petição inicial

À semelhança do que se passa com os processos de oposição, embargos de terceiro e de reclamação de créditos.

Para tanto basta ter em conta o objecto deste meio processual e bem assim a sua finalidade impugnatória nos termos do disposto no artigo 99 do CPPT e ainda a sua tramitação que pode revestir a de processo urgente cfr n.º 5 do artigo 278 do CPPT e o disposto nos artigos 49 n.º 1 alínea a) iii) e 49-A n.º 2 al a) iii) do ETAF

E isto porque como se sabe e decorre do artigo 552 do CPC a petição inicial é o articulado ou acto instrumental que introduz a demanda em juízo e integra o conteúdo substancial da pretensão determinando os limites qualitativos e quantitativos da mesma

Elementos que o requerimento da reclamação forçosamente terá também de conter sob pena de ser recusada pela secretaria ou rejeitada liminarmente, quando for caso disso.

Estabelecida assim a natureza do acto em causa há então que considerar o que relativamente ao pagamento da taxa de justiça refere o artigo 552 do CPC (artigo 467 do CPC 1961).

Estipula efectivamente o n.º 3 do referido artigo que o autor na petição inicial deve juntar a este articulado documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça devida ou da concessão do benefício do apoio judiciário

E a alínea f) do artigo 558 do mesmo diploma legal determina a recusa pela secretaria da petição que não tenha comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça devida, recusa essa de que o autor pode reclamar para o juiz ou juntar documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça dentro dos 10 dias subsequentes à recusa, considerando-se a acção proposta na data em que a petição inicial foi apresentada ex vi do preceituado no artigo 560 do CPC..

No caso dos autos está provado que o autor aquando da apresentação da reclamação juntou o comprovativo do pagamento da taxa de justiça de €102,00 quando a taxa de justiça devida é de € 408,00.

Porque face à recusa da secretaria o autor se limitou, no prazo a que alude o artigo 560 do CPC a efectuar o pagamento da taxa devida o mº juiz "a quo" considerando que não fora efectuada nesse prazo o pagamento da multa de igual montante ordenou a notificação do reclamante para efectuar agora o pagamento da multa a que alude o artigo 642 do CPC

De facto o n.º 1 do artigo 145 do CPC que tem por epígrafe "comprovativo do pagamento da taxa de justiça" impõe àquele que pratica determinado acto processual que exija o pagamento de taxa de justiça, o ónus de juntar o documento comprovativo do seu prévio pagamento

E o n.º 2 deste mesmo artigo faz equivaler a junção de documento comprovativo do pagamento de taxa de justiça de valor inferior ao devido nos termos do Regulamento das Custas Processuais, à falta de junção, impondo a devolução do mesmo ao apresentante

Por sua vez o n.º 3 do mesmo preceito estipula que essa falta de junção não implica a recusa da peça processual devendo a parte proceder à sua junção nos 10 dias subsequentes à prática do acto processual sob pena de aplicação das cominações previstas nos artigos 570 e 642 do CPC-

O artigo 570 refere-se à contestação e o seu n.º 3 dispõe que "na falta de junção do documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça devida ou de comprovação desse pagamento no prazo de 10 dias a contar da apresentação da contestação a secretaria notifica o interessado para em 10 dias efectuar o pagamento omitido com acréscimo de multa de igual montante…"

O artigo 642 do CPC sob o título "omissão do pagamento das taxas de justiça dispõe que "quando o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça devida não tiver sido junto ao processo, no momento definido para esse efeito, a secretaria notifica o interessado para em 10 dias efectuar o pagamento omitido acrescido da multa de igual montante…

O artigo 145 n.º 3 do CPC dispõe ainda que a cominação dele constante terá de levar em conta as disposições relativas à petição inicial quanto à falta de documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça devida aquando da apresentação da petição inicial.

Donde a necessidade de precisarmos o que sobre tal falta regulam os artigos atinentes à petição inicial.

Como já deixámos referido, com a apresentação deste articulado, sob pena de recusa da sua admissão pela secretaria, o autor deve juntar documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça devida cfr n.º 3 do artigo 552 do CPC e alínea f) do artigo 558

Mas o autor face à recusa da secretaria pode reclamar para o juiz desse acto de recusa

Para além disso o artigo 560 do CPC faculta ao autor a possibilidade de juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça dentro dos 10 dias subsequentes "à recusa do recebimento ou notificação da decisão judicial que a haja confirmado

Do exposto se conclui que a multa não resulta automaticamente da falta da junção só podendo ser aplicada em caso de o autor não ter dado cumprimento ao disposto no artigo 560 do CPC, e o processo não for recusado pela secretaria.

No caso dos autos reitera-se está provado que a secretaria notificou o reclamante da recusa da petição inicial por falta de comprovativo do pagamento da taxa de justiça e que o processo aguardaria por 10 dias o suprimento de tal falta

E está igualmente comprovado que nesse prazo a reclamante procedeu ao pagamento da taxa devida, pelo que, nos termos do preceituado no artigo 560 do CPC, se considera essa falta suprida, sem que haja lugar ao pagamento da multa

O despacho que assim o não entendeu enferma de erro de interpretação e aplicação do preceituado nos artigos 145 nºs 1 e 3, 552, 560 e 642 do CPC pelo que não pode manter-se.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os Juízes da Secção Tributária do STA em julgar o recurso procedente revogar o despacho recorrido e ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para prosseguimento dos autos.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

([1]) Regulamento das Custas Processuais, anotado e comentado, 2009, páginas 413/435, Juiz Conselheiro Salvador da Costa.

([2]) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, IV volume, página 289, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a EP — ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, obrigatório e não vinculativo, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no artigo 2.º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.

Processo n.º 999/14-30.
Recorrente: EP — Estradas de Portugal, SA.
Recorrido: A…, Lda.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

EP – ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 1868/12.3BEBRG, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I - Pretende a Recorrida através da presente ação obter a declaração de anulabilidade das taxas liquidadas pela Delegação Regional de Braga, no valor total de 16.355,52€, pela afixação de publicidade (OUTDOORS) à margem de estradas nacionais, imputando ao mencionado ato o vício de incompetência absoluta.

II - A Recorrida defende, além de outros fundamentos, que a competência para licenciar a publicidade afixada à margem das estrada nacionais está atribuída, exclusivamente, às câmaras municipais, enquanto a Recorrente advoga que a mesma não está excluída dos poderes que lhe foram concedidos, podendo consubstanciar um acto de licenciamento ou de autorização.

III – É muito importante ter em conta, que o legislador, apesar de discordar da afixação da publicidade à margem das estradas nacionais por razões estéticas e de salvaguarda da segurança rodoviária, admitiu-a (tolerou-a) desde que permitida (licenciada/autorizada) por entidade competente (a Recorrente no caso) e depois de paga a respetiva taxa (proibição relativa).

IV – Ora, resulta da atual legislação que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de exceção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do DL 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de proteção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr: alínea b), do artigo 3.º do DL 13/71).

V – Por sua vez, a competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de tabuletas ou objetos de publicidade à margem das estradas nacionais (OUTDOORS), decorre da conjugação da seguinte legislação:

a) A Lei 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

b) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais…"

c) A Lei 97/88 (tal como o anterior DL 637/76) não revogou o DL 13/71 quanto ao poder concedido à JAE para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de proteção à estrada (cfr: artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, todos do DL 13/71).

VI – E mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

VII - Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afetadas (cfr: n.º 1, do artigo 12.º do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

VIII - É que os serviços prestados pelas Câmaras e pela EP não são os mesmos, pelo que não se podem confundir.

IX - Por isso, a intenção do legislador ao publicar o DL 637/76 e depois a Lei 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de proteção às estradas nacionais, mais propriamente no DL 13/71 de 23 de janeiro.

X - Ao decidir como decidiu, o tribunal a quo violou o constante nos artigos 3.º, alínea b); 10.º, n.º 1, alínea b); 12.º e alínea j), do n.º 1, do 15.º, todos do DL 13/71 de 23 de janeiro, acabando por perfilhar solução oposta à jurisprudência maioritária deste tribunal.

Requereu que seja revogada a sentença recorrida.

Foram apresentadas contra-alegações em que a recorrida pugna pela confirmação da sentença recorrida, tendo apresentado as seguintes conclusões

1. O artigo 10º n.º 1 alínea b) do DL 13/71 encontra-se revogado, na parte relativa a publicidade, pelo DL 637/76:

2. E consequentemente encontra-se também revogada a alínea j) do artigo 15º n.º 1 do mesmo diploma, também na parte relativa a publicidade;

3. Aquelas duas disposições legais ficaram restringidas à implantação de tabuletas;

4. A revogação do DL 6367/76 não repristinou as duas mencionadas disposições legais na parte em que tinham sido revogadas;

5. Caso se entenda que aquelas normas não foram revogadas pelo DL 6367/76, haverá então que entender-se que o foram pela Lei 97/88;

6. A verificação de que a estrada e a perfeita visibilidade do trânsito não são afectadas é devidamente salvaguardada e assegurada pelo parecer que a Recorrente deve obrigatoriamente dar às câmaras municipais com relação a pedidos de licenciamento de publicidade;

7. Havendo obrigatoriedade de a Recorrente dar às câmaras municipais parecer prévio sobre o licenciamento de publicidade, e de poder, após o DL 48/2011, indicar às autarquias quais os critérios a serem por estas tidos em conta no licenciamento, não se justifica que a Recorrente tenha depois que dar ela uma autorização autónoma, forçosamente sujeita aos mesmos critérios por ela já indicados

8. O DL 25/2004 limitou-se a actualizar o valor das taxas constantes do artigo 15º n.º 1 do DL 13/71, sem que o legislador se apercebesse que tinham ocorrido as revogações indicadas nas conclusões anteriores, mas sem que tenha reposto em vigor as disposições anteriormente revogadas;

9. A competência genérica da Recorrente para liquidar e cobrar taxas não lhe confere competência específica para a liquidação e cobrança das taxas em causa nos autos;

10. A tese da Recorrente segundo a qual duas entidades – ela própria e as câmaras municipais – podem cobrar diferentes taxas sobre a mesma realidade fáctica conduziria a uma duplicação de colecta, proibida pelo artigo 205º do CPPT;

11. A decisão recorrida não violou qualquer disposição legal, não merecendo censura.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

Mostram-se provados os seguintes factos com interesse para a decisão da causa:

A) - A aqui impugnante foi notificada, pela EP-Estradas de Portugal, S.A. (Delegação Regional de Braga), para proceder ao pagamento de taxa de publicidade no valor de € 1022,22 (mil e vinte e dois euros e vinte e dois cêntimos), pela legalização de publicidade instalada ao Km 47+ 100LD da EN (M) 13;

B) – A A. deduziu a presente impugnação contra tal acto de liquidação.

Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN 101 ao KM 91 +295 LD e 550 LD

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no proc. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária Estradas de Portugal SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente EP- Estradas de Portugal, SA., para liquidar taxas pela "afixação ou inscrição de mensagens publicitárias", ocorre que:

«O *art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.*

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de

parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes."

Concluindo-se que "(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório" (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)".

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Caso julgado. Garantia. Hipoteca.

Sumário:

Tendo o TCA Sul determinado que a administração tributária apreciasse as virtualidades da garantia, previamente à constituição da hipoteca, e tendo a administração tributária declarado que aceitava a hipoteca oferecida pela executada, não pode posteriormente, sem que haja alteração das circunstâncias que o justifique, determinar o reforço da garantia, por considerar, no âmbito de reapreciação da garantia, que o valor do prédio hipotecado não é suficiente para garantia do crédito exequendo e demais encargos.

Processo n.º 1007/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra) datada de 22 de Abril de 2014, que julgou improcedente a reclamação deduzida contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 3 que determinou o reforço da garantia prestada por considerar insuficiente a hipoteca voluntária efectuada nos autos de execução fiscal n.º 3522201201196944 para pagamento da dívida exequenda de IRS no valor de € 1.125.700,81. O recurso foi dirigido ao Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 19 de Agosto de 2014, se declarou incompetente em razão da hierarquia, entendendo ser competente este Supremo Tribunal para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1ª A Recorrente não foi notificada, até à data do proferimento da decisão, de qualquer Contestação apresentada pela Fazenda Pública, em violação do disposto nos artigos 575º, n.º 1 e 221º, *a contrario*, do CPC, o que a impediu de exercer o seu direito ao contraditório e de responder às excepções deduzidas pela parte contrária. Por conseguinte, todo o processado a seguir à Contestação é nulo, conforme resulta do Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 30 de Setembro de 2009, processo n.º 870/08.4TBSTR. E1, disponível em www.dgsi.pt por impedir o exercício do direito de defesa à Recorrente e por colocar em causa as suas garantias no processo, em violação dos princípios elementares do processo previsto nos artigos 2º, 3.º 4.º e 7º do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 2.º do CPPT. Assim, deverá ser revogada a sentença proferida e ordenada a notificação à Recorrente da Contestação apresentada pela Fazenda Pública.

2ª A decisão do Tribunal *a quo* padece de erro de julgamento, por não analisar de forma correcta o Ponto 4 da matéria assente e por não proceder a uma correcta aplicação das normas tributárias ao caso concreto.

3ª A AT, depois de aceitar a garantia e notificar a Recorrente para a constituir, veio novamente aceitar a garantia, mais referindo que a mesma era insuficiente e que a Recorrente deveria proceder ao seu reforço ou prestar nova garantia idónea, sob pena da prossecução dos autos de execução.

4ª No entanto, a decisão da AT relativa à insuficiência da garantia constituída pela Recorrente contraria de forma flagrante as decisões judiciais proferidas no âmbito do processo n.º 129/13.5BESNT, nomeadamente da decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo Sul, de onde resulta que, no momento da pronúncia relativamente ao pedido de suspensão da execução, a AT se encontrava vinculada a apreciar a garantia oferecida, aferindo as suas idoneidade e suficiência, aceitando-a ou não, em momento anterior à sua constituição.

5ª A AT tinha todos os elementos necessários para decidir sobre a idoneidade e a suficiência da garantia antes da sua aceitação, não tendo ocorrido qualquer alteração de circunstâncias que determinasse a necessidade de reforçar a garantia ou de prestar uma nova garantia, pelo que não tem aplicação o disposto no n.º 8 do artigo 169.º do CPPT.

6ª Assim sendo, a aceitação da garantia comunicada à Recorrente por ofício datado de 18 de Novembro de 2013 deve considerar-se definitiva e susceptível de garantir o pagamento do valor em dívida e acrescido, sob pena de se colocar em causa o disposto no artigo 60.º do CPPT.

7ª Ainda que assim não se entenda, o que por mera cautela de patrocínio se equaciona, sempre será de referir que a garantia é suficiente para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, porquanto se deverá considerar que o valor de mercado deve prevalecer ao VPT apurado, para efeitos de determinação do valor dos imóveis.

8ª A interpretação do artigo 250.º do CPPT não se deve limitar à letra do preceito, devendo ter-se em linha de conta os critérios interpretativos previstos do artigo 9.º do CC, nomeadamente o sistemático e o teleológico, sob pena de se colocar em causa as garantias e direitos dos contribuintes e o princípio da proporcionalidade, nos termos 18º, n.º 2, 62.º e 266.º da CRP. Não se poderá admitir a prevalência do valor de mercado em determinadas situações em detrimento de outras, sob pena de incongruência sistemática (cfr. artigo 12º, n.º 1 do CIMT). Também não se poderá admitir que, sendo a AT a entidade que determina o VPT e a credora, se restrinja o direito de propriedade da Reclamante, em violação do princípio da proporcionalidade, não existindo um interesse público superior que legitime a opção por um valor dos bens que não corresponde ao seu valor real (artigos 18º, n.º 2 e 266.º da Constituição da República Portuguesa).

9ª Conforme resulta do entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão datado de 18 de Setembro de 2013, "*este valor é o que a lei prevê como valor base a anunciar numa venda em execução fiscal (artº 250º, n.º 4 do CPPT). Porém, este montante, só por si nada significa já que os bens até podem vir a ser vendidos por valor substancialmente superior (como podem vir a ser vendidos por valor inferior)*".

"Assim, e como se concluiu no Acórdão deste STA, de 16.01.2013 — Processo n.º 01294/12, uma coisa é o valor fiscal ou contabilístico dos bens, outra é o seu valor de mercado que é o que deve ser tido em conta para efeitos de avaliação dos bens. Comparando o valor apurado pela AT e o valor resultante do relatório de avaliação apresentado pelo recorrente, desde logo se vê que a discrepância

impõe alguma cautela, havendo, por isso, que tentar apurar se existiu a depreciação do valor dos bens apontada pela AT e justificativa da exigência do reforço de garantia".

10ª Deve entender-se que, provando-se, como fez a Reclamante por via da apresentação de Relatório de Avaliação, que o valor de real do imóvel é suficiente para cobrir o valor em dívida e acrescido, não poderá deixar de se considerar este valor para aferir da suficiência da garantia oferecida.

NESTES TERMOS, deverá a decisão do Tribunal *a quo* ser revogada, por nulidade de todo o processado a partir da Contestação, atendendo a que esta não foi notificada à Recorrente, conforme legalmente exigido.

Caso assim não se entenda, deverá a decisão ser revogada por erro de julgamento da questão jurídica controvertida, devendo julgar-se procedente a pretensão da Recorrente e, por consequência, considerar-se suficiente e definitivamente constituída a garantia prestada pela Recorrente no âmbito do processo de execução fiscal.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela total improcedência do recurso. Entende o Ministério Público, resumidamente que a insuficiência da garantia é originária e não superveniente, de garantia que houvesse sido prestada e tivesse determinado a suspensão da execução. Entende que o despacho comunicado a 18 de Novembro de 2013, limitou-se a admitir a garantia oferecida e só através do despacho reclamado, de 6 de Janeiro de 2014, proferido após a efectivação da hipoteca a AT se pronunciou sobre a idoneidade da garantia, considerando a mesma insuficiente.

Cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

1-A Adm. Fiscal instaurou em 05.11.2012, processo de execução fiscal n.º 3522201201196944, contra A……, para pagamento da dívida exequenda de IRS, no valor de € 1 125.700,81 - cfr Rosto do Procº de Execução instaurado no Serviço de Finanças de Oeiras 3 e "Certidão de Dívida" de fls 37 e 38, do proc. exe. apenso..

2- Em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal recebido em 20.11.2012, a reclamante veio requerer a suspensão da execução prévia à apresentação de impugnação administrativa dos actos tributários de liquidação de imposto que determinou a instauração da execução fiscal referida supra e ao abrigo do n.º 2, do artº 169º do CPPT, protestando prestar garantia no valor de € 1 081.077,81 através da hipoteca voluntária sobre o prédio urbano como artº 11316, da freguesia de ……, com base na avaliação por si realizada. - cfr cópia do requerimento de fls 42 a 59 v., do Proc. Exe. apenso.

3- Em 07.12.2012, foi proferido pelo Chefe de Finanças de Oeiras 3, despacho de indeferimento do requerimento referido em 2, notificado ao interessado, o qual se dá aqui por reproduzido, o qual considera que não tendo sido prestada garantia à data da apresentação do pedido, será de indeferir a petição, não cabendo à adm Fiscal notificar o executado para prestar a mesma, sendo que apenas após a sua prestação será viável aferir da sua idoneidade e suficiência. - cfr despacho proferido sobre Parecer e Informação, de fls 62 a 63 v. e Oficio e correspondência postal de fls 64 e v., do proc. exe. apenso.

4- Em razão da decisão do T.T. de Sintra, proferida em 28.02.13, confirmada pelo TCA- Sul, por acórdão de 21.05.2013, de anulação da decisão referida supra, foi aceite a garantia prestada no bem imóvel através de hipoteca voluntária, tendo a executada procedido à respectiva constituição e registo. - cfr Sentença e Acórdão, de fls 25 a 29 e de fls 30 a 39, respectivamente, e Oficio de fls 40, Despacho aposto sobre Parecer e Informação de fls 40 v. a 43, requerimento de fls 44 a 46, dos autos.

5- Em 06.01.14 foi proferida decisão de aceitação da garantia prestadas nos autos como idónea mas tida por insuficiente para garantir a dívida exequenda e o acrescido nos termos apurados pelos serviços, em razão do valor patrimonial tributário obtido por avaliação para efeitos de IMI do bem dado como garantia e de acordo como valor base considerado para venda, tendo-se determinado o seu reforço pela diferença ou através de prestação de nova garantia, não se determinando a suspensão da execução atento a verificação daquela insuficiência. - cfr Oficio de fls 7, Despacho aposto sobre Parecer e Informação dimanada dos serviços de fls 7 v. a 11 v. dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A recorrente suscita duas questões principais no presente recurso, uma processual e outra atinente ao erro de julgamento da sentença recorrida.

A primeira, prende-se com a falta de notificação da resposta apresentada pela Fazenda Pública, o que implica a violação do disposto nos artigos 575º, n.º 1 e 221º, *a contrario*, ambos do CPC.

A segunda, e no essencial, prende-se com o facto de na sentença recorrida se ter aceite como boa a decisão sindicada nos presentes autos.

Quanto à primeira questão.

A questão da nulidade processual que a recorrente traz à apreciação deste Supremo Tribunal, já foi tratada no recente acórdão datado de 24/09/2014, recurso n.º 0978/14.

Aí se escreveu, na parte com interesse:

"*Da violação do princípio do contraditório, por falta de notificação do conteúdo da contestação da Fazenda Pública e da eventual nulidade da sentença.*

Face às conclusões de recurso impõe-se, em primeiro lugar conhecer da invocada violação do direito ao contraditório, já que, procedendo tal nulidade processual secundária, ficará prejudicado o conhecimento da nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão e do erro de julgamento imputados à decisão recorrida.

Cumpre referir que não há impedimento a que essa nulidade seja suscitada em sede de recurso, pois embora a regra seja a do conhecimento das nulidades secundárias em sede de reclamação, a deduzir no prazo geral de dez dias previsto art. 149.º do CPC, o certo é que, por força do n.º 1 do art. 199.º do mesmo Código, esse prazo tem de ser contado do conhecimento da nulidade pelo interessado. Ora, no caso sub judice, o conhecimento da invocada nulidade só ocorreu com a notificação da decisão, motivo por que o prazo para arguição da nulidade não se tinha ainda iniciado antes desse momento.

Como ficou escrito no Ac do Pleno da Contencioso Tributário de 6.07.2011, proferido no recurso 786/10 e publicado in WWW.DGSI.PT «as nulidades do processo anteriormente ocorridas e não sanadas, conhecidas com a notificação da sentença e às quais esta implicitamente deu cobertura, têm o mesmo regime das nulidades da sentença (cfr. os nºs. 2 e 3 do art. 668º do CPC), dado que se tornaram também vício da mesma e causa da sua nulidade. Devendo, por isso, ser arguidas em recurso daquela interposto – quando admissível – que não em reclamação perante o tribunal a quo.»

Vejamos, pois, se ocorre a invocada violação do princípio do contraditório.

(...)

Ora resulta do artº 195º, n.º 1 do (novo) Código de Processo Civil que, fora dos casos previstos nos artigos anteriores, a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

A regra do referido normativo é a de que se a lei não prescrever expressamente que ele tem como consequência a invalidade do acto, o vício do acto processual só deve produzir nulidade quando dele resulte prejuízo para a relação jurídica contenciosa.

Por sua vez dispõe o artº 3º, n.º 3 do Código de Processo Civil (princípio do contraditório) que o juiz «deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem"

Como ficou sublinhado no Acórdão 63/10, de 03.03.2010, da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, esta norma, introduzida pela reforma do Código de Processo Civil operada pelo Dec.Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, e pelo Dec.Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro, «veio ampliar o âmbito tradicional do princípio do contraditório, trazendo uma noção mais lata de contraditoriedade, com origem na garantia da participação efectiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio, mediante a possibilidade de, em plena igualdade, influírem em todos os elementos (factos, provas, questões de direito) que se encontram em ligação com o objecto da causa e que em qualquer fase do processo apareçam como potencialmente relevantes para decisão.

Dela decorre, pois, o dever de facultar sempre às partes a oportunidade de, antes de a decisão ser proferida, se pronunciarem sobre qualquer questão que as possa afectar e que ainda não tenham tido possibilidade de contraditar, mesmo tratando-se de questões meramente de direito e que sejam de conhecimento oficioso. Só assim não será em casos de manifesta desnecessidade, por se tratar de questão simples e incontroversa.»

(...)

É certo que no processo previsto pelos arts. 276º a 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário não está prevista qualquer resposta ou réplica à contestação da Fazenda Pública.

Porém se o representante da Fazenda Pública suscitar questões sobre as quais o reclamante não se pronunciou, nomeadamente se forem suscitadas nas respostas questões que obstem ao conhecimento do mérito da reclamação, ou se for oferecida prova ou suscitada qualquer questão cuja solução possa relevar para a decisão da reclamação deverá, em regra, ser assegurada a possibilidade de o reclamante se pronunciar sobre elas (Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição, Áreas Editora, vol. IV, pag. 312 e Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 29.01.2014, recurso 663/13 e de 19.02.2014, recurso 870/13, in www.dgsi.pt.), como decorre do princípio do contraditório.".

Como se surpreende da concreta situação dos autos, a Fazenda Pública contestou, remetendo para uma informação elaborada pelos serviços da AT, sobre a qual recaiu um despacho datado de 03 de Março de 2014.

Se é certo, que se pode entender, que essa informação repete de alguma forma o despacho reclamado, também é certo que deveria ter sido levada ao conhecimento da reclamante porquanto serviu de contestação, e nada nos indica nos autos que dela tenha tido conhecimento em algum momento.

E isso, é quanto basta para que se possa considerar verificada a nulidade processual, decorrente da violação do princípio do contraditório.

No entanto, como mais à frente se verá, a recorrente não virá a retirar qualquer utilidade da declaração desta nulidade, uma vez que a pretensão de mérito será julgada procedente.

Nestes casos, fazendo apelo ao disposto nos artigos 3º, n.º 3 e 195º, n.º 1, ambos do CPC (novo), bem como aos *princípios da tutela jurisdicional efectiva e pró actione (favorecimento da decisão de mérito)*, não se julgará procedente tal nulidade, uma vez que isso acarretaria uma menor segurança do direito que a recorrente pretende fazer valer em juízo.

Quanto à questão de fundo.

No essencial a recorrente alega que a decisão da AT agora impugnada viola as decisões judiciais proferidas no processo n.º 129/13.5BESNT, uma vez que, ao invés de se pronunciar quanto à idoneidade da garantia conforme lhe havia sido ordenado pelo TCA SUL, pronunciou-se em dois momentos distintos, assim entrando em flagrante contradição com tal decisão.

A matéria de facto relevante é a seguinte, que foi levada ao probatório da sentença recorrida:

Na sequência de uma execução fiscal contra si instaurada, em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal recebido em 20.11.2012, a reclamante veio requerer a suspensão da execução prévia à apresentação de impugnação administrativa dos actos tributários de liquidação de imposto que determinou a instauração da execução fiscal referida supra e ao abrigo do n.º 2, do artº 169º do CPPT, protestando prestar garantia no valor de € 1 081.077,81 através da hipoteca voluntária sobre o prédio urbano como artº 11316, da freguesia de ……., com base na avaliação por si realizada;

Em 07.12.2012, foi proferido pelo Chefe de Finanças de Oeiras 3, despacho de indeferimento do requerimento referido em 2, notificado à interessada, o qual considera que não tendo sido prestada garantia à data da apresentação do pedido, será de indeferir a petição, não cabendo à adm Fiscal notificar o executado para prestar a mesma, sendo que apenas após a sua prestação será viável aferir da sua idoneidade e suficiência;

Este despacho foi judicialmente impugnado e sobre ele veio a recair decisão do T.T. de Sintra, proferida em 28.02.13, confirmada pelo TCA- Sul, por acórdão de 21.05.2013, de anulação, o que levou a que fosse proferido novo despacho, datado de 11/11/20013, de aceitação da garantia prestada no bem imóvel através de hipoteca voluntária, tendo a executada procedido à respectiva constituição e registo;

Em 06.01.14 foi proferido despacho de aceitação da garantia prestada nos autos como idónea, mas tida por insuficiente para garantir a dívida exequenda e o acrescido nos termos apurados pelos serviços, em razão do valor patrimonial tributário obtido por avaliação para efeitos de IMI do bem dado como garantia e de acordo como valor base considerado para venda, tendo-se determinado o seu reforço pela diferença ou através de prestação de nova garantia, não se determinando a suspensão da execução atento a verificação daquela insuficiência.

Como bem se percebe, é deste despacho datado de 06/01/2014, que a recorrente discorda, e com razão.

Depois de ter sido recusada pela AT a aceitação da garantia que a recorrente pretendia prestar, sem que previamente estivesse constituída a hipoteca sobre o imóvel, o TCA SUL, no seu acórdão datado de 21 de Maio de 2013, já junto aos autos a fls. 30 e ss., veio a determinar:

"(…)

Com este pano de fundo, cumpre ter presente que a ora Recorrida apresentou requerimento nos termos do qual declara a intenção de discutir a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda com referência ao IRS descrito, pretendendo a suspensão da execução fiscal, oferecendo para o efeito, como garantia, hipoteca voluntária sobre o imóvel apontado nos autos.

Nesta sequência, surge o indeferimento do pedido com fundamento no facto de não ter sido apresentada garantia, fazendo-se alusão ao art. 169º n.º 2 do CPPT, o qual dispõe que "a execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda".

Ora, a apresentação do requerimento acima apontado é o início de um procedimento que poderá culminar com a sua apreciação positiva ou o respectivo indeferimento, não podendo, no entanto, acompanhar-se a posição assumida pela AT neste processo.

Com efeito, a norma acima descrita alinha os elementos de que depende a suspensão da execução fiscal, mas não impõe que a garantia esteja já concretizada, sem prejuízo da necessidade de o requerente identificar os termos em que pretende prestar a mesma.

Isto equivale a dizer que a AT, no caso presente, deveria ter apreciado as virtualidades da garantia apresentada para o fim em vista, analisando se a garantia oferecida, mediante hipoteca voluntária

era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos.

Desde logo, quando o legislador se refere à hipoteca voluntária, no art. 199º do CPPT, como um exemplo de garantia idónea, ele não ignora as particularidades desta garantia, designadamente o risco de mercado que co-envolve, em qualquer caso, a venda dos imóveis, bem como os procedimentos necessários à concretização da venda dos bens hipotecados.

E, mesmo assim, valorou-a como uma garantia idónea idêntica às demais, porque igualmente adequada a cumprir os objectivos subjacentes à prestação de garantia, fazendo depender a mesma da "concordância da administração" tributária, o que significa maior liberdade na apreciação do pedido.

Naturalmente, essa maior liberdade implica deveres acrescidos de fundamentação, devendo a recusa alicerçar-se em razões objectivas, que hão-de assentar fundamentalmente na insuficiência dos bens objecto da garantia, pois que aí sim poderá haver prejuízo para o credor (nº 5 do art. 52º da LGT), bem como observar o princípio da proporcionalidade.

Não se olvida ainda que a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

No entanto, no caso em apreço não está em causa a ponderação pela AT de meros riscos hipotéticos, ou da menor solidez da hipoteca, mas sim o facto de a mesma ainda não ter sido efectivamente constituída.

Pois bem, em função do que ficou exposto sobre a garantia em apreço, a natureza da mesma, a necessidade de concordância da AT e do cumprimento dos vários elementos já descritos, sendo conhecido que a constituição da mesma importa custos, não se vislumbra qual a necessidade nem fundamento legal para a hipoteca já estar constituída no momento da apresentação do requerimento, devendo a AT tomar posição sobre a garantia oferecida, sendo que, caso a mesma seja considerada idónea, caberá então ao requerente comprovar a efectivação da mesma, facto que poderá então determinar a suspensão da execução fiscal.

Aliás, na informação que suporta o acto reclamado, na sua parte final, esboçou-se uma análise da garantia apresentada, que depois encalhou na afirmação de que só após a sua constituição poderá aferir-se se a mesma é suficiente, raciocínio que não é possível acompanhar, dado que, basta exigir à requerente uma certidão com os ónus e encargos que incidem sobre o imóvel para se poder fazer tal juízo de forma cabal, o que significa que não pode acolher-se a tese assumida pela AT quanto à matéria em discussão nos autos.".

Lido atentamente este acórdão do TCA SUL, em particular os segmentos sublinhados, podemos surpreender com relativa facilidade que **foi ordenado à AT** que, face aos elementos facultados pela recorrente, procedesse à apreciação das *virtualidades da garantia apresentada para o fim em vista, analisando se a garantia oferecida, mediante hipoteca voluntária era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos*; este é o sentido daquela decisão, que se pode retirar da interpretação declarativa que se impõe que se faça do acórdão.

E, é a única interpretação possível desse acórdão que se conforma com o disposto no artigo 9º do Código Civil, apelando, portanto, ao elemento gramatical (o texto do acórdão) e ao elemento racional ou teleológico, os factos e os preceitos legais invocados para se concluir naqueles precisos termos.

E é certo que, em cumprimento deste acórdão, a AT aceitou a garantia, que a recorrente pretendia prestar, por despacho datado de 11/11/2013; se o fez mal, sem ter em consideração todas as *virtualidades da garantia*, não pode posteriormente vir a dar o dito por não dito, e a decidir coisa diferente.

A ter havido erro na aceitação da garantia, esse erro apenas aos serviços da AT é imputável, *sibi imputet*, deveriam esses serviços ter procedido de modo mais diligente e atento. A aceitar-se o contrário, no caso concreto, sem que tenham ocorrido circunstâncias supervenientes ao despacho de aceitação que imponham diferente solução, estar-se-ía perante uma flagrante e grosseira violação do decidido pelo TCA SUL, o que não é de todo aceitável.

À AT incumbe-lhe, antes de mais, acatar com rigor e diligência as decisões dos Tribunais, que tenham transitado em julgado, não criando expedientes para que se exima ao seu cumprimento, ou por qualquer forma venham a por em causa essas mesmas decisões.

Sem necessidade de mais considerandos, teremos forçosamente que concluir pela procedência do presente recurso e, consequentemente, pela procedência da presente Reclamação.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida;
- julgar procedente a presente Reclamação (artigo 276º CPPT) e, em consequência, anular o despacho aqui impugnado e ordenar a suspensão da execução fiscal.

Sem custas nesta instância e em primeira instância pela FP.

D.N.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Erro na Forma do Processo. Oposição à Execução Fiscal. Impugnação Judicial.

Sumário:

I — O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

II — As questões da legalidade do despacho de reversão por inobservância do direito de audição e por ilegitimidade do chamado à execução por reversão não podem erigir-se em fundamento de impugnação judicial, devendo antes ser discutidas em sede de oposição à execução fiscal [cfr. artigos 99.º e 204.º, n.º 1, alíneas b) e i), do CPPT].

III — O facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que o citado possa optar sem critério por um daqueles meio processuais, mas, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

IV — Verificado o erro na forma do processo, não há que proceder à convolação para a forma processual que seria adequada, proibida porque inútil (cf. artigo 130.º do CPC), se for manifesta a intempestividade relativamente a esta última.

Processo n.º 1022/14-30.
Recorrente: A…
Recorridos: Fazenda Pública e outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional do indeferimento liminar no processo de impugnação judicial com o n.º 268/14.5BECBR:

1. RELATÓRIO

1.1 O Serviço de Finanças de Coimbra 1 ordenou que a execução fiscal instaurada contra uma sociedade revertesse contra A…….. (adiante Executado por reversão ou Recorrente), que considerou ser responsável subsidiário pela dívida exequenda, proveniente de Imposto Municipal sobre Imóveis.

Na sequência da citação que lhe foi efectuada, o Executada por reversão apresentou uma petição, endereçada ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na qual, dizendo vir deduzir «*IMPUGNAÇÂO JUDICIAL*», formulou os seguintes pedidos: «

Deve a presente impugnação ser admitida, julgada procedente, por provada e, em consequência, deve ser declarada a nulidade do processo de reversão, com as legais consequências.

Caso assim não se entenda, deve ser julgada procedente, por provada e declarada a não verificação dos pressupostos legais da reversão, com as consequência legais que daí decorrem».

Como fundamentos desses pedidos, foram invocados: a irregularidade da notificação para o exercício do direito de audição prévio à reversão, a violação do direito de audição prévio à reversão, na medida em que a Administração Tributária (AT) não considerou os factos alegados nem ouviu as testemunhas

arroladas nessa sede; a ilegalidade da reversão por ter sido efectuada antes da excussão do património da sociedade originária devedora; a ilegitimidade por não ser responsável pela dívida exequenda, em virtude de, desde Janeiro de 2012 – ano a que respeita o imposto que deu origem à dívida exequenda –, não mais ter exercido efectivas funções de gerência na sociedade executada originária e por não lhe poder ser assacada culpa na insuficiência do património para solver as dívidas fiscais.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, considerando verificado o erro na forma do processo e a impossibilidade de aproveitamento dos autos para prosseguirem sob a forma processual adequada, que considerou ser a oposição à execução fiscal, por na data em que foi apresentada a petição inicial estar já ultrapassado o prazo para o exercício do direito desta acção, indeferiu liminarmente a petição inicial.

1.3 O Executado por reversão não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

1. O Recorrente vem interpor da sentença de fls., proferida pelo douto Tribunal a quo*, que rejeitou liminarmente a impugnação por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do artigo 99.º, CPPT e a convolação da impugnação em oposição à execução não ser possível, não podendo conformar-se com tal decisão.*

2. O Recorrente foi citado como executado no processo de reversão fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, estando, na citação, expressa a possibilidade de o Recorrente "(...) apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º e prazos previstos nos artigos 70.º e 102.º*" todos do CPPT*

3. Os fundamentos indicados no artigo 99.º, CPPT, não são taxativos, dizendo-se que constitui "fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente: ...".

4. Além das ilegalidades constantes das várias alíneas do referido artigo, outras podem verificar-se e constituir fundamento de impugnação judicial, como são, certamente, as invocadas no requerimento inicial.

5. Desde logo, atendendo ao invocado no requerimento inicial da impugnação judicial, onde o Recorrente alega que a notificação para o exercício do direito de audição se encontra amputada dos pressupostos fáctico-jurídicos da liquidação, o que gera a nulidade da citação, e que, na defesa apresentada, apresentou factos novos e arrolou prova testemunhal e que a Administração Tributária não apreciou tais factos e não inquiriu as testemunhas arroladas, o que também gera nulidade por violação do princípio do contraditório, extrai-se que a Administração Tributária não fundamentou a sua decisão, correspondendo tais fundamentos invocados pelo Recorrente a ausência ou vício de fundamentação legalmente exigida (cfr. alínea c), artigo 99.º, CPPT).

Sem prescindir,

6. A citação expressamente permite a possibilidade ou dá a opção ao Impugnante, ora Recorrente, de escolher por entre os aí referidos meios processuais, a forma para reagir ao processo de reversão fiscal.

*7. Nos termos do artigo 36.º, n.º 2, CPPT "*as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado*…", daí decorrendo que tal indicação deve ser correcta e que, caso o não seja, o erro daí decorrente não pode prejudicar o contribuinte, pois se foi dada a opção ao contribuinte, ao mesmo deve ser dada a consequente liberdade de escolha.*

8. Conforme consta do douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/04/09, proferido no recurso n.º 1108/08, "(...) sendo a lei que faculta ao contribuinte este meio de defesa, não pode a administração tributária pretender coarctar aos contribuintes as garantias que a lei lhes confere, impondo-lhes uma via única de reacção quando a via oferecida pelo legislador é dual*", pelo que não pode impor-se ao Impugnante, ora Recorrente, determinada forma de reacção, quando as vias oferecidas quer pelo legislador, quer pela Administração Tributária são várias, como constam da citação.*

9. A jurisprudência tem vindo a adoptar o entendimento de que os interessados não devem ser prejudicados por erros das entidades oficiais competentes – neste sentido os acórdãos do STA de 05/05/87, 24/10/96, 31/05/2005, nos recursos nºs 23.205, 39.578 e 46.544, respectivamente.

*10. Atento o teor do n.º 3 do art. 193.º, do CPC (*O erro na qualificação do meio processual utilizado pela parte é corrigido oficiosamente pelo juiz, determinando que se sigam os termos processuais adequados*), rejeitado aquele processo de impugnação judicial, rejeição com a qual não se concorda, deveria ter-se observado a convolação do processo.*

11. A sentença proferido pelo douto Tribunal a quo *violou o disposto nos artigos 99º, CPPT e 193º, n.º 3, do CPC.*

Termos em que, […] *deve ser dado provimento ao presente recurso, com base no supra alegado e, em consequência, ser admitida a impugnação judicial deduzida, assim fazendo a costumada Justiça*».

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso com a seguinte fundamentação: «

1. Segundo entendimento de doutrina qualificada e jurisprudência consolidada o meio processual adequado para a discussão da legalidade do acto de reversão é a oposição à execução fiscal, de preferência à reclamação contra actos do órgão da execução fiscal, nunca a impugnação judicial (arts. 151.º n.º 1 e 204.º n.º 1 alínea b) CPPT; Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado *5.ª edição volume II pág. 355; acórdãos STA SCT 29.06.2005 processo n.º 501/05; 8.03.2006 processo n.º 1249/05; 4.06.2008 processo n.º 76/08; 25.06.2008 processo n.º 123/08; 19.11.2008 processo n.º 711/08; 27.05.2009 processo n.º 448/09).*

A pluralidade de meios de reacção graciosa e contenciosa ao dispor do responsável subsidiário, na sequência da sua citação no processo de execução fiscal, não o dispensa de invocar em cada um deles os fundamentos legalmente admissíveis, como inequivocamente inculca, no tocante à reclamação graciosa e à impugnação judicial, o inciso nos mesmos termos do devedor principal*, inscrito na norma constante do art. 22.º n.º 4 da LGT.*

2. No processo judicial tributário o tribunal deve conhecer oficiosamente da nulidade consubstanciada no erro na forma do processo, operando a convolação para a forma de processo legalmente adequada (arts. 199.º e 202.º do CPC; art. 97.º n.º 3 LGT e art. 98º n.º 4 CPPT; Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado *5.ª edição 2006 volume I p. 690).*

A convolação operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na economia processual.

No caso concreto a convolação para o meio processual idóneo está prejudicada pela intempestividade de petição, considerando:

a) a citação do recorrente em 19.12.2013 (doc, fls. 31);

b) a apresentação da petição em 7.04.2014, após o decurso do prazo legal de 30 dias para a dedução de oposição à execução (art. 203.º n.º 1 alínea a) CPPT).

3. A convolação da petição de impugnação judicial em requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal par apreciação da nulidade da citação não se justifica: a arguição da nulidade não se fundamento em vício intrínseco do acto de citação, sendo invocada como mera consequência jurídica da alegada ilegalidade do acto de notificação para o exercício do direito de audição, praticada no decurso do procedimento conducente ao despacho de reversão para efectivação da responsável subsidiária do recorrente (arts. 23.º n.ºs 1 e 4 LGT)».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento quando indeferiu liminarmente a petição inicial por considerar verificado o erro na forma do processo e não ser possível a convolação para oposição à execução fiscal – forma processual que considerou a própria – o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar

• se os pedidos formulados são adequados à forma processual escolhida;

• se os vícios de que enferme o procedimento de reversão e a legalidade do acto de reversão podem ser discutidos no processo de impugnação judicial;

• se os termos em que foi efectuada a citação são susceptíveis de ter induzido a Executada por reversão em erro relevante quanto ao meio processual por que podia exercer os seus direitos de defesa;

• se estavam reunidos os requisitos para a convolação da petição inicial de impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida não procedeu ao julgamento da matéria de facto, o que bem se compreende porque se trata de uma decisão liminar.

Em todo o caso, com relevância para apurar da possibilidade da convolação, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra deixou consignada a seguinte factualidade:

«[…] *o ora impugnante foi citado para a execução em 19/12/2013* […] *a petição de impugnação foi apresentada em 07/04/2014*».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, perante uma petição apresentada como impugnação judicial, considerou verificada a nulidade por erro na forma do processo, «*atentas as causas de pedir invocadas pelo impugnante*», que considerou serem a ilegalidade do despacho de reversão e a arguição da nulidade da sua citação (esta referida à falta de fundamentação do despacho de reversão), que entendeu não serem próprios da impugnação judicial, mas da oposição à execução fiscal. Mais ponderou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra a possibilidade de convolar a petição inicial para o meio processual adequado, mas concluiu pela negativa, uma vez que na data em que a

petição inicial foi apresentada estava já esgotado o prazo para deduzir oposição à execução fiscal. Por tudo isso, decidiu-se pelo indeferimento liminar da impugnação.

O Executado por reversão não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, *i)* que os fundamentos elencados no art. 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) não são taxativos, podendo também constituir fundamento válidos de impugnação judicial outras ilegalidades, como aquelas que foram invocadas na petição inicial, que, aliás, são subsumíveis à alínea c) daquele artigo e *ii)* que a citação que lhe foi feita indicava várias formas de reacção possíveis, designadamente a impugnação judicial, sendo que, a entender-se que houve erro nessa indicação, nunca o ora Recorrente poderá por ele ser prejudicado, motivo por que deveria proceder-se à convolação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal, como o impõe o n.º 3 do art. 193.º do Código de Processo Civil (CPC).

Cumpre, pois, apreciar e decidir, sendo que, como deixámos dito em 1.8, a questão é a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento quando indeferiu liminarmente a petição inicial com fundamento em erro insanável na forma do processo, o que, após *(i)* alguns considerandos em torno desta nulidade, passa por indagar *(ii)* se a legalidade do procedimento de reversão e do acto de reversão podem ser discutidas no processo de impugnação judicial, *(iii)* se os termos em que foi efectuada a citação são susceptíveis de ter induzido a Executada por reversão em erro, a relevar, quanto ao meio processual por que podia defender-se e *(iv)* se deveria ter-se procedido à convolação da petição inicial de impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

2.2.2 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

A decisão recorrida considerou verificado o erro na forma do processo «*atentas as causas de pedir invocadas pelo impugnante*». Salvo o devido respeito, trata-se de uma imprecisão, na medida em que, como é sabido, o erro na forma do processo se afere, não pela validade das causas de pedir invocadas ([1]), mas pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo ([2]).

Seja como for, no caso *sub judice*, os pedidos formulados em juízo – que deixámos transcritos em 1.1 – são de declaração da nulidade do despacho de reversão, por violação do direito de audição e por não se mostrarem verificados os pressupostos da reversão.

Ora, o meio processual adequado para esse pedido seria a oposição à execução fiscal, como bem referiu a decisão recorrida e melhor veremos adiante.

Sustenta o Recorrente, após referir que o elenco do art. 99.º do CPPT não é taxativo, que os fundamentos invocados são próprios da impugnação judicial, subsumindo-se na alínea c) daquele artigo.

Desde logo, cumpre, uma vez mais, realçar que não deve confundir-se o erro na forma do processo com a adequação das causas de pedir ao pedido formulado.

É certo que este Supremo Tribunal Administrativo tem adoptado uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica. Mas, no caso *sub judice*, não pode, de todo, interpretar-se o pedido formulado na petição inicial senão como pedido de anulação da reversão, o qual tem como meio processual adequado apenas a oposição à execução fiscal.

Na verdade, a impugnação judicial constitui o meio processual típico que a lei oferece para reacção contra o acto tributário (*maxime* de liquidação dos tributos), com fundamento em qualquer ilegalidade (art. 99.º e segs. do CPPT). Mas no caso *sub judice*, como deixámos dito, não é a legalidade da liquidação que está em causa. O que se discute é a legalidade do despacho de reversão proferido em sede de execução fiscal, quer por irregularidade da notificação para o exercício do direito de audição prévia, quer por violação do direito de audição, quer por falta de verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária.

Ora, estas questões não podem ser discutidas em impugnação judicial e devem, isso sim, ser apreciadas em sede de oposição à execução fiscal, tanto mais que a reversão é um acto praticado no âmbito do processo executivo.

As questões invocadas enquadram-se, aliás, nos fundamentos de oposição previstos no n.º 1 do art. 204.º do CPPT: a questão relativa à verificação dos requisitos substantivos da responsabilidade da Impugnante – não exercício da gerência da sociedade originária devedora e falta de culpa na insuficiência do património da sociedade originária devedora – na alínea *b)* do referido artigo; o desrespeito pelo princípio da participação e pelo direito de audiência prévia ao despacho que decidiu a reversão na alínea *i)* do mesmo artigo ([3]).

É certo que, nos termos do n.º 4 do art. 22.º da LGT, «*as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*».

Significa isso que os responsáveis subsidiários podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203.º e 204.º do CPPT e podem impugnar judicialmente a liquidação, nos termos gerais, a partir da data da sua citação (art. 102.º, n.º 1, alínea *c)*, do CPPT) no processo de execução. Mas estes meios de defesa têm campos de aplicação distintos e o citado por reversão, na escolha que deles faça, tem que ter em conta qual a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

No que se refere ao despacho de reversão, despacho proferido na própria execução e no qual se decide a reversão no âmbito daquela, o meio processual para o sindicar terá de ser encontrado entre aqueles que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses nessa execução: a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT ou a oposição à execução fiscal com os fundamentos constantes do n.º 1 do art. 204.º do mesmo Código, nunca a impugnação judicial, como bem salientou no seu parecer o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo.

Aliás, destinando-se o instituto da reversão a chamar à execução fiscal outro executado, e representando-se aí uma alteração subjectiva daquela instância executiva, faz sentido que, no que respeita aos fundamentos que impliquem a invocação de ilegalidades quanto a esse chamamento, o meio processual adequado a utilizar seja um dos que estão previstos para reagir contra a execução e contra actos nela praticados e no qual se asseguram ao visado todas as garantias de defesa, e não a impugnação, que tem outro campo de aplicação.

Concluímos, pois, que o despacho recorrido não enferma do erro de julgamento que, nesta parte, o Recorrente lhe imputa.

2.2.3 DA INEXISTÊNCIA DE ERRO NA CITAÇÃO QUANTO AOS MEIOS DE DEFESA INDICADOS

Para a eventualidade de se entender que os fundamentos por ele aduzidos não constituem fundamentos válidos de impugnação judicial, argumenta ainda o Recorrente que, porque a citação que lhe foi feita indicava várias formas de reacção possíveis, designadamente a impugnação judicial, nunca ele poderá ser prejudicado por esse erro.

Na verdade, nunca o interessado que tenha sido induzido em erro por acto de entidade pública poderá sair prejudicado, como resulta inequivocamente do n.º 4 do art. 37.º do CPPT.

Mas, salvo o devido respeito e como resulta do que deixámos já dito, a citação tem que dar conta da possibilidade consagrada no n.º 4 do art. 22.º da LGT, de impugnar judicialmente (e de reclamar graciosamente) a liquidação que deu origem à dívida exequenda. Como também lhe foi indicado como meio de reacção a oposição à execução fiscal.

Mas, como é bom de ver, o facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que ele possa optar sem critério por um daqueles meio processuais; significa, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam ([4]).

Na escolha dos meios processuais de defesa – e poderão até ser usados ambos os referidos – sempre haverá que respeitar o âmbito de cada um deles.

Não pode, pois, o recurso ser provido com este fundamento.

2.2.4 DA INVIABILIDADE DA CONVOLAÇÃO

De igual modo, bem andou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra ao considerar inviável a sanação da nulidade por erro na forma do processo, imposta pelos arts. 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (LGT), 98.º, n.º 4, do CPPT, e 199.º do CPC, uma vez que na data em que a petição inicial deu entrada em juízo estava já caducado o direito de deduzir oposição à execução fiscal pelo esgotamento do prazo para o efeito ([5]), como decorre inequivocamente dos factos referidos em 2.1 e do disposto no art. 203.º, n.º 1, alínea *a)*, do CPPT.

A convolação constituiria, pois, um acto inútil e, por isso, proibido (cfr. art. 130.º do CPC).

O Recorrente discorda desse entendimento, mas, salvo o devido respeito, não diz porquê, limitando-se a afirmar, conclusivamente, que a convolação se impunha como modo de obviar ao prejuízo que lhe adviria do erro na citação quanto aos meios de defesa indicados, erro que, vimos já no ponto anterior, se não verifica.

2.2.5 CONCLUSÕES

Por tudo o que ficou dito, o recurso não merece provimento e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

II - As questões da legalidade do despacho de reversão por inobservância do direito de audição e por ilegitimidade do chamado à execução por reversão não podem erigir-se em fundamento de impugnação judicial, devendo antes ser discutidas em sede de oposição à execução fiscal [cfr. arts. 99.º e 204.º, n.º 1, alíneas b) e i), do CPPT].

III - O facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum

que o citado possa optar sem critério por um daqueles meio processuais, mas, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

IV - Verificado o erro na forma do processo, não há que proceder à convolação para a forma processual que seria adequada, proibida porque inútil (cf. art. 130.º do CPC), se for manifesta a intempestividade relativamente a esta última.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

([1]) *Como tem vindo a salientar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, é questão diferente do erro na forma do processo a de saber se na petição inicial foram alegados fundamentos válidos do meio processual escolhido, questão que se situa no âmbito da viabilidade do pedido e já não da propriedade do meio processual. Neste sentido, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

– de 28 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 1145/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 18 de Abril de 2013 (http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf), págs. 402 a 409, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4ee18297540be732802579df0033cd10?OpenDocument;

– de 18 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 1549/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09?OpenDocument.

([2]) *Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, pág. 378.

([3]) *Neste sentido, entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

– de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 814/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32210.pdf), págs. 83 a 86, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/84365f9731e90311802576b7003bbba3?OpenDocument;

– de 26 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 332/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf), págs. 918 a 922, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/23856e74e466bf0880257738004fef8d?OpenDocument;

– 19 de Outubro de 2011 proferido no processo com o n.º 705/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 16 de Julho de 2012 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32240.pdf), págs. 1857 a 1859, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2fee22e92a062208802579350 02f7df5?OpenDocument.

([4]) *Neste sentido, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

– de 27 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 508/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf), págs. 2103 a 2110, também disponível em – *http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1610dac11f22dd5b80257a3600548d01?OpenDocument;*

– de 11 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 669/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Maio de 2014 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf), págs. 3378 a 3380, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/db5c6e01556c0ff480257bea003a326f?OpenDocument.

([5]) *A doutrina e a jurisprudência são unânimes no sentido de que, para efectuar a convolação, é necessário que seja viável o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente que a petição inicial tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual. Neste sentido, vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume II, anotação *10 d)* ao artigo 98.º, pp. 91/92.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Recurso de impugnação. Decisão por despacho. Falta de audição do arguido e do Ministério Público.

Sumário:

I — No recurso de aplicação de coima o juiz só pode decidir por despacho depois de notificados o arguido e o Ministério Público, anunciando essa sua intenção, conforme o disposto no n.º 2 do artigo 64.º do RGCO.

II — Tendo sido omitida tal formalidade, a respectiva decisão enferma da nulidade insanável prevista na alínea c) *do artigo 119.º, bem como da nulidade prevista na alínea d*) *do n.º 2 do artigo 120.º, ambos do CPPenal, pelo que é, assim, inválida, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 122.º também do mesmo compêndio, aplicável* ex vi *alínea b*) *do artigo 3.º do RGIT e artigo 41.º do RGCO.*

Processo n.º 1024/14-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Fazenda Pública e outro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério Público recorre do despacho (decisão sumária) que, proferido no Tribunal Tributário de Lisboa declarou nula a decisão administrativa de aplicação de coima no montante de 45.000,00 Euros, operada no processo de contra-ordenação que ali correu termos, em sede de recurso, sob o n.º 2175/13.0BELRS.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

1 - O recurso interposto pela "A…… ", foi em 22/11/2013 remetido pelo Ministério Público ao Meritíssimo Juiz, acto que, nos termos do n.º 1 do art. 62º do RGCO equivale à acusação.

2 - Na petição de recurso a arguida indicou prova testemunhal.

3 - Não foi proferido despacho a admitir o recurso judicial da decisão de aplicação da coima tendo, de imediato, a Meritíssima Juíza decidido o recurso através de simples despacho.

4 - Não foi concedido prazo ao MP nem ao arguido para, querendo, se pronunciarem, opondo-se caso assim o entendessem, a uma decisão por mero despacho, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 64º do RGCO.

5 - De acordo do estipulado no n.º 2 do art. 64º do Dec.Lei n.º 433/82, de 27.10, a possibilidade de decidir o recurso de impugnação judicial, por simples despacho, está absolutamente dependente da não oposição da arguida e do Ministério Público a essa forma de decidir.

6 - A omissão dessa audição, constitui a nulidade insanável prevista na alínea c) do artigo 119º do Código de Processo Penal, aplicável "ex vi" art. 41º Dec.Lei n.º 433/82, de 27/10 (RGCO).

7 - A decisão por simples despacho, implica, nos termos do art. 122º, n.º 1 do CPPenal, a invalidado da decisão por simples despacho proferida nos autos.

8 - **A douta sentença recorrida, viola o disposto no n.º 2 do art. 64º do Dec.Lei n.º 433/82, de 27/10, pelo que deverá, ser revogada e substituída por outra que observe o determinado no n.º 2 do art. 64º do Dec.Lei n.º 433/82, de 27/10**.

9 - **Caso assim não se entenda**, afigura-se-nos que a douta decisão sob recurso errou na interpretação e aplicação do disposto na alínea d) do n.º 1 do 63º RGIT e violou o disposto no artigo 79º, n.º 1, alínea b) do mesmo diploma legal citado.

10 - Em face do teor da Cota de fls. 44 - a decisão administrativa não vem assinada porque foi feita de forma automática, electronicamente - não existe o vício de falta de assinatura do autor da decisão mas, se dúvidas subsistissem, competia à Meritíssima Juíza notificar a entidade recorrida para vir aos autos documentar o que por ela é referido na Cota de fls. 44, não podendo, sem tal diligência, concluir pela inexistência de assinatura do autor da decisão administrativa que aplicou a coima.

11 - Constam da decisão administrativa que aplicou a coima - cfr. fls. 42 e 43 - os seguintes elementos fácticos:

1. Montante do Imposto exigível € 160.945,09;
2. Valor da prestação tributária entregue € 160.945,09;
3. Valor da prestação tributária em falta: 0,00;
4. Data de cumprimento da obrigação: 2012-12-11;
5. Período a que respeita a infracção: 2012/10;
6. Termo do prazo para pagamento da obrigação: 2012-12-10.

12 - Naquela decisão, nas normas infringidas refere-se, "artigo 27º, n.º 1 e 41º, n.º 1, alínea a) do CIVA - Pagamento de imposto fora de prazo" e, nas normas punitivas indica-se "art. 114º, n.º 2, n.º 5 alínea a) e 26º, n.º 4 do RGIT - Falta de entrega presta. Tributária dentro do prazo".

13 - As referências atrás expostas constituem uma descrição sumária dos factos.

14 - Na decisão administrativa que aplicou a coima não se refere, em termos concretos, a condição económica da arguida, a gravidade do facto, a culpa do agente e ainda, a razão pela qual se optou pela fixação da coima no valor de € 45.000,00 e não por qualquer outro;

15 - Todavia, a coima foi fixada pelo mínimo legal e, assim sendo, como se escreve no douto Ac. do STA de 20-01-2010, 01037..." acompanhemos a posição jurisprudencial que defende que a alínea c) do n.º 1 do artigo 79º do RGIT, ao exigir a indicação dos elementos que contribuíram para a

fixação da coima, deve ser objecto de uma interpretação restritiva relativamente à sua expressão literal, privilegiando-se, nos apontados termos, o seu elemento racional, pelo que não existirá nulidade se a coima é aplicada no seu limite mínimo ou num valor muito próximo dele - cfr. o citado acórdão do STA e, ainda, os de 12-12-2006, no recurso n.º 1045/06 e de 7-11-2007, no recurso n.º 814/07.

16 - Afigura-se-nos, assim, salvo o devido respeito por opinião contrária, estar no caso "sub-judice" consubstanciada a descrição sumária dos factos imposta pela alínea b) do n.º 1 do artigo 79º do RGIT e estarem preenchidos os requisitos legais da decisão que aplicou a coima, não se configurando qualquer nulidade insuprível.

17 - Pelo que ocorrendo erro na interpretação e aplicação do disposto no artigo 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT deverá a douta sentença ser revogada e substituída por outra que aprecie os fundamentos do recurso indicados na Petição apresentada pela arguida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Sendo recorrente o MP, não se ordenou, consequentemente, que os autos lhe fossem com Vista, antes se tendo de imediato ordenado a Vista aos Exmos. Juízes Conselheiros Adjuntos.

FUNDAMENTOS

2. Na decisão recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A. Com base em auto de notícia que consta a fls. 4, foi instaurado contra a Arguida/Recorrente um processo de contra-ordenação em consequência do qual, por despacho datado de 2013-08-12, lhe foi aplicada coima no montante de € 45 000,00 - fls. 42 e 43;

B. No despacho referido em A, na parte referente à descrição dos factos, lê-se:

«***Descrição Sumária dos Factos***

Ao(A) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante do imposto exigível: 160 945,09; 2. Valor da prestação tributária entregue: 160 945,09; 3. Valor da prestação tributária em falta: 0,00; 4. Data do cumprimento da obrigação: 2012-12-11; 5. Período a que respeita a infracção: 2012/10; 6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 2012-12-10; os quais se dão como provados. Número da liquidação: L.2013.13003863» - fls. 42;

C. Na parte destinada à assinatura do autor, consta apenas, no despacho referido em A, por cima de uma linha horizontal, Director da Direcção de Finanças de Lisboa - fls. 43.

3.1. Enunciando como questão a conhecer em primeiro lugar a de saber se a decisão administrativa que aplicou a coima à Recorrente está, ou não, ferida de nulidade insuprível nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT, a decisão recorrida veio a concluir pela afirmativa, ou seja, que se verifica nulidade insuprível daquela decisão administrativa, uma vez que:

- a descrição sumária de factos, nos termos em que consta da alínea B) do Probatório, não constitui qualquer descrição dos factos, conforme disposto na referida alínea b) do n.º 1 do art. 63º do RGCO, bem como no n.º 1 do art. 79º do mesmo diploma;

- além de que dos factos provados também resulta que a decisão administrativa não contém a assinatura do autor, nem manual, nem digital, constando, apenas, na parte destinada a assinatura, a menção de que o despacho terá sido proferido pelo Director da Direcção de Finanças.

3.2. Do assim decidido discorda o recorrente MP, invocando, como se viu, que, tendo a arguida indicado prova testemunhal mas não tendo sido proferido despacho a admitir o recurso judicial da decisão de aplicação da coima, antes tendo, de imediato, a Meritíssima Juíza decidido o recurso através de simples despacho, então não foi concedido prazo ao MP nem ao arguido para, querendo, se pronunciarem, opondo-se caso assim o entendessem, a uma decisão por mero despacho, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 64º do DL n.º 433/82, de 27/10 (RGCO), sendo que, por um lado, a omissão dessa audição constitui a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119º do CPPenal, aplicável "ex vi" art. 41º do referido RGCO e, por outro lado, a decisão por simples despacho, implica, nos termos do art. 122º, n.º 1 do CPPenal, a invalidade da decisão por simples despacho proferida nos autos.

E subsidiariamente, para o caso de assim não se entender, o MP sustenta que a decisão recorrida também não pode manter-se, porquanto faz uma interpretação e aplicação erradas do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º e na alínea b) do n.º 1 do art. 79º, ambos do RGCO, dado que a decisão administrativa está assinada de forma automática (electronicamente) e também contém a descrição sumária dos factos ali estabelecida.

Vejamos se lhe assiste razão.

4. Quanto à primeira questão: nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119º do CPPenal e consequente invalidade da decisão por despacho, nos termos do art. 122º, n.º 1 do CPPenal.

4.1. Sob a epígrafe «Decisão por despacho judicial», dispõe-se nos nºs. 1 e 2 do art. 64º do RGCO:

«1 - O juiz decidirá do caso mediante audiência de julgamento ou através de simples despacho.

2 - O juiz decide por despacho quando não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido ou o Ministério Público não se oponham.»

São, portanto, dois os requisitos - cumulativos - para que o juiz possa decidir por despacho: (i) que não considere necessária a audiência de julgamento e (ii) que o arguido e o Ministério Público não se oponham.

Trata-se, no fundo, da concretização, no processo de contra-ordenação, do princípio constitucional do direito de audiência e de defesa previsto no art. 32º, nºs. 1, 5 e 8 da CRP.

E como salientam os Cons. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, ([1]) «*Basta a oposição de qualquer deles* (arguido ou MP) *para o juiz não poder decidir por despacho.*

Esta oposição poderá ser manifestada pelo arguido no requerimento de interposição de recurso e pelo Ministério Público ao apresentar o processo ao juiz, devendo entender-se que constituem manifestação implícita de oposição o oferecimento de prova que deva ser produzida em audiência.

No entanto, não se exigindo que eles manifestem a oposição espontaneamente nesses momentos, o juiz, no caso de não considerar necessária a audiência, deverá notificar o arguido e o Ministério Público anunciando a sua intenção de decidir por despacho, para dar-lhes oportunidade de deduzirem oposição, fixando-lhe prazo para esse efeito. Na falta de manifestação de oposição, o juiz poderá decidir por despacho, não sendo necessária uma afirmação positiva de concordância, como se conclui dos termos do n.º 2 do art. 64º do RGCO, em que se estabelece que «o juiz decide por despacho quando não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido ou o Ministério Público não se oponham».

Para além disso, antes de decidir por despacho, o juiz deve dar oportunidade ao representante da Fazenda Pública de trazer ao processo os elementos que repute convenientes para decisão (art. 70º, n.ºs 1 e 2, do RGCO).

No caso vertente, constata-se que nem a arguida nem o Ministério Público foram ouvidos para efeitos do disposto no supra transcrito n.º 2 do art. 64º do RGCO, isto é, sobre a possibilidade de o recurso ser decidido por despacho, não obstante a arguida logo tenha arrolado prova testemunhal, na petição de recurso.

Verificando-se, portanto, a alegada violação do citado preceito legal, substanciada na omissão daquela audição e configurando-se, consequentemente, a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119º e a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do art. 120º, ambos do CPPenal, aplicável "ex vi" art. 41º do RGCO e da alínea b) do art. 3º do RGIT.

Aliás, como se acentua no acórdão desta Secção do STA, proferido em 29/6/2005, proc. n.º 0363/05 ([2]), «*mesmo a admitir que o Juiz não violou tal preceito com o fundamento de que não existe norma que o obrigue a ouvir aquelas entidades sobre se se opõem ou não à decisão por simples despacho, no caso em apreço, sempre aquela decisão violaria aquele preceito, uma vez que, com a indicação pela arguida nas suas alegações de duas testemunhas, tal conduta traduz a sua vontade de que as mesmas fossem ouvidas em audiência de julgamento, reveladora de uma oposição inequívoca da arguida a essa forma de apreciação da causa (neste sentido, vide Ac. da Relação de Lisboa de 4/3/92, in Colect. Jurisp., Ano XVII, Tomo II, pág. 164)*.»

4.2. Ocorre, assim, a invalidade da decisão (despacho) recorrida, atento o disposto no n.º 1 do art. 122º do mesmo CPPenal, procedendo, portanto, nesta medida, o recurso e ficando, consequentemente, prejudicada a apreciação da questão da nulidade insuprível por falta da descrição sumária dos factos.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso jurisdicional e, decretando a nulidade do acto recorrido, ordenar a baixa dos autos a fim de prosseguirem com a notificação da arguida e do Ministério Público, de harmonia e para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 64º do RGCO.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

([1]) Regime Geral das Infracções Tributárias — Anotado, 4.ª edição, 2010, Áreas editora, anotação 10 ao artigo 81.º, p. 547; bem como Contra-ordenações — Anotações ao Regime Geral, 6.ª Edição, 2011, Áreas editora, anotação 2 ao artigo 64.º, p. 500.

([2]) No mesmo sentido cfr. também o acórdão de 30 de Novembro de 2004, processo n.º 0707/04.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Indeferimento do pedido de pagamento em prestações. Omissão de notificação do indeferimento do pedido de pagamento em prestações. Nulidade. Irregularidade cometida no processo de execução fiscal. Acto administrativo de natureza tributária. Acto processual.

Sumário:

I — A decisão do pedido de pagamento em prestações do montante exequendo fica a cargo da Administração Tributária, na sua qualidade de credora exequente, apresentando-se como um acto administrativo de natureza tributária.

II — A decisão que designa dia para a venda de bens penhorados já é um mero acto processual, praticado enquanto órgão da execução fiscal, ou seja, no exercício das funções que lhe estão confiadas enquanto colaborador operacional no processo de execução fiscal.

III — A omissão da notificação ao executado do indeferimento do pedido de pagamento em prestações tem manifesta repercussão no andamento posterior do processo executivo, contendendo com os direitos e interesses constitucionalmente protegidos do executado.

IV — Tal omissão, por aplicação do disposto no artigo 195.º do Código de Processo Civil produz nulidade na medida em que a irregularidade cometida pode influir no exame e na decisão da causa, e, consequentemente impõe a anulação dos termos processuais subsequentes que dele dependam absolutamente, onde se incluiu o despacho que designou data para a venda do imóvel penhorado.

Processo n.º 1045/14-30.
Recorrente: A….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA — **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DE ALMADA** — Julgou procedente a Reclamação.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no proc. 498114.0 BEALM, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I Em 11/11/2013, no Serviço de Finanças do Barreiro, foi instaurado o processo de execução fiscal 2160201301115936.

II Em 29/01/2014, através de requerimento entregue no Serviço de Finanças do Barreiro, apresentou a recorrente, em seu nome, um pedido de pagamento em prestações da dívida.

III Em 05/02/2014, foi proferido despacho de indeferimento do pedido de pagamento em prestações.

IV O Tribunal "a quo" na fundamentação da matéria de facto não deu como provada a notificação da decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações à ora recorrente, com os argumentos que constam na sentença, que ora se recorre parcialmente.

V Em 09/04/2014 o Chefe do Serviço de Finanças do Barreiro profere despacho de marcação da venda judicial do móvel penhorado no processo supra.

VI A venda foi marcada apesar da notificação do pedido de pagamento não se ter tornado perfeita e eficaz.

VII O acto recorrido, prende-se com a legalidade da notificação da marcação da venda antes de ter sido notificada à recorrente a decisão que recaiu sobre o pedido de pagamento em prestações.

VIII A sentença recorrida julgou a reclamação "parcialmente procedente quanto à falta de notificação da decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações" (sic. transcrição de excerto do dispositivo) e julgou-a "parcialmente improcedente quanto ao pedido de anulação do despacho de marcação da venda judicial" (sic.).

IX Para o Tribunal "a quo" a falta de notificação do indeferimento de pedido prestacional não poderá constituir um vício do próprio acto, mas apenas poderá afectar a sua eficácia, nunca podendo conduzir à anulação do acto notificado, devendo o órgão de execução fiscal proceder à sua notificação nos termos legais.

X O artigo 42º, n.º 1, da LGT., prevê a possibilidade do contribuinte requerer o pagamento da dívida tributária em prestações, caso não a possa cumprir integralmente e de uma só vez.

XI No artigo 196º e seguintes do C.P.P.T., estabelece-se o regime do pagamento em prestações requerido após a instauração do processo de execução fiscal.

XII Constata-se a existência de ilegalidade da decisão de marcar a venda sem que a recorrente tenha sido notificada do pedido de pagamento da dívida exequenda, ao abrigo do disposto no artigo 196º, nº.4, do C.P.P.T.

XIII Assistia à recorrida, o direito a requerer prestações e o direito de ser notificada do despacho que recaísse sobre esse pedido de pagamento em prestações, ao abrigo do artigo 36º n.º 1, conjugado com o artigo 198º n.º 4, ambos do CPPT.

XIV O acto de marcação da venda do bem antes da notificação da decisão que recaiu sobre pedido de pagamento prestacional da dívida constitui um vício invalidante do acto de penhora e marcação da venda, por violação de lei ou preterição de formalidades legais.

XV Na medida em que é ilegal a venda de um bem sem a prévia notificação da possibilidade de pagar ou não a dívida em regime prestacional.

XVI A recorrente era detentora de uma expectativa jurídica de extinção do processo de execução através do pagamento voluntário.

XVII Ao ser considerada ineficaz a notificação do indeferimento do pagamento, a venda, que sucede à fase processual de penhora é nula, nos mesmos termos do que o próprio acto de penhora.

XVIII A recorrente remete a demais fundamentação jurídica susceptível para o teor dos Acórdãos do STA n.º 01211/13 de 24/07/2013, n.º 0409/13 de 23/04/2013 e ainda o recente Acórdão do STA 742/14 de 06/08/2014, os quais reproduz na íntegra e à sua magnânima jurisprudência anui.

XIX Verifica-se uma nulidade, ao ser marcada uma venda sem que exista a notificação do despacho que recaiu sobre o pedido de pagamento prestacional, numa fase anterior.

XX A douta Sentença recorrida ao não ter reconhecido que a ineficácia do acto de indeferimento do pagamento em prestações gera a anulação da marcação da venda, preconizou uma errónea interpretação das normas jurídicas aplicáveis, padecendo de erro de julgamento e não podendo em consequência permanecer na ordem jurídica, na parte que ora se recorre.

Requereu que seja concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, seja revogada a sentença recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da revogação da sentença recorrida por entender que a falta de notificação à recorrente do despacho que indeferiu o seu pedido de pagamento em prestações da dívida exequenda tem influência no exame e decisão da causa, pelo que não pode deixar de invalidar os termos subsequentes praticados na execução fiscal, designadamente o reclamado despacho de marcação da venda do imóvel penhorado.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Mostram-se provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

A) - Em 11/11/2013 foi instaurado no Serviço de Finanças do Barreiro o processo de execução fiscal n.º 2160201301115936 em nome de B…… e A…… por dívida de IRS do ano de 2012 no montante de € 5.424,14 (cfr. fls. 1/3 dos autos de execução fiscal em apenso).

B) - Em 29/01/2014 deu entrada no Serviço de Finanças do Barreiro um requerimento em nome de A…… na qual solicita o pagamento da dívida exequenda mencionada na alínea anterior em 24 prestações bem como a isenção de garantia (cfr. teor de fls. 10 do apenso).

C) - Em 05/02/2014 foi proferido pelo órgão de execução fiscal o seguinte despacho "Face ao solicitado e acima informado indefiro o pagamento em prestações. Não foram comprovadas dificuldades financeiras que obstem ao pagamento integral da dívida" (cfr. teor de fls. 14 do apenso).

D) - No sistema informático do Serviço de Finanças do Barreiro com referência ao processo mencionado em A) encontra-se registado com data de "13/02/2014 — notificação indeferimento plano prestacional entregue" (cfr. fls. 12 do apenso).

E) - A notificação foi emitida centralmente pelos serviços da administração tributária (registo CTT — RQ299377144PT), como consta da informação prestada pelo Serviço de Finanças de fls.22 e fls. 59 dos autos.

F) - O registo postal RQ299377144PT encontra-se registado no site dos CTT como entregue em 13/02/2014 (cfr. fls. 19 dos presentes autos).

G) - Em 09/04/2014 o Chefe do Serviço de Finanças do Barreiro profere despacho de marcação da venda judicial do imóvel penhorado no processo de execução mencionado em A) (cfr. fls. 38/39 do apenso).

H) - A ora reclamante foi notificada do despacho mencionado na alínea anterior em 22/04/2014 como consta do documento de fls. 43 e da assinatura do aviso de recepção de fls. 46 do apenso.

I) - Em 02/05/2014 foi enviada por registo postal ao Serviço de Finanças do Barreiro a petição da reclamação (cfr. fls. 17 e fls. 2/10).

- Não se mostra provada a notificação da decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações à ora reclamante.

Questão objecto de recurso:

1- Pode ser ordenada a venda dos bens penhorados antes de notificada a decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações apresentado pelo executado?

A sentença recorrida fez uma correcta interpretação dos factos provados que por subsunção ao direito que rege a situação em análise, artº 36º do Código de Procedimento e Processo Tributário, de-

termina a constatação da ineficácia da decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações do montante exequendo.

Porém, não extraiu dessa ineficácia todas as consequências legais.

A decisão recorrida foi clara em considerar que não existe qualquer prova de haver a executada sido notificada de tal decisão de indeferimento com indicação da decisão, respectivos fundamentos, meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, em obediência ao disposto no artº 36º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, a executada viu-se privada da possibilidade de impugnar tal decisão de indeferimento o que, no limite, a impediu de vir a pagar a dívida exequenda sem recurso à venda dos bens penhorados, sendo, pois, tal omissão manifestamente lesiva dos seus direitos.

O processo executivo comporta fases que se sucedem umas às outras numa lógica temporal que progressivamente avança de forma mais profunda e definitiva sobre o património do devedor. Na fase da penhora solicitou a executada o pagamento em prestações do montante exequendo, com vista, naturalmente, a evitar que a venda dos bens penhorados ocorresse. Consta dos autos que tal pedido foi indeferido, mas tal não obsta a que a recorrente pudesse ter vindo a obter a revogação de tal decisão, desde que a conhecesse, bem como aos respectivos fundamentos para se convencer do respectivo acerto, ou da necessidade de a impugnar judicialmente. O desconhecimento dessa decisão impediu-a de a tentar modificar, como era seu direito.

Ora, tendo os executados direito de requerer o pagamento em prestações, verificados que estejam os condicionalismos legais para tanto, não pode a Administração Tributária avançar para a fase da venda sem estar definitivamente estabelecido se a dívida se há-de pagar em prestações, segundo um plano prestacional a fixar pela Administração Tributária, ou, se a cobrança coerciva do montante em dívida se fará através do produto da venda do bem penhorado.

O montante exequendo é de € 5.424,14 e está penhorado um imóvel, cuja venda foi determinada, o que razoavelmente faz supor que a dívida exequenda se encontra suficientemente garantida com tal penhora – artº 199º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário –. Mas, mesmo que assim não fosse, o pedido de pagamento em prestações haveria de ter uma resposta imediata – artº 198º do Código de Procedimento e Processo Tributário – por parte da Administração Tributária, devidamente notificada ao contribuinte, o que não ocorreu.

Nos termos do disposto no artº 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.

A eficácia do acto que afecte direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos está dependente da sua notificação com a respectiva fundamentação, sob pena da sua ineficácia em relação ao destinatário/executado, como exige o n.º 1, do artigo 36º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Estamos perante a ausência de uma notificação de uma decisão adoptada no procedimento tributário que, como vimos é lesiva dos interesses do executado.

Nos termos do disposto no artº 165º do Código de Procedimento e Processo Tributário tal falta de notificação não constitui uma nulidade insanável

- *com o sentido de que não ficam as nulidades ali referidas sanadas pelo mero decurso do tempo quando não sejam oportunamente arguidas* -.

A falta de notificação à recorrente do despacho que indeferiu o seu pedido de pagamento em prestações da dívida exequenda tem influência no exame e decisão da causa, pelo que não pode deixar de invalidar os termos subsequentes praticados na execução fiscal, designadamente o reclamado despacho de marcação da venda do imóvel penhorado.

O pagamento da dívida tributária em prestações, está previsto no art. 42.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e no n.º 2 do art. 86.º do Código de Procedimento e Processo Tributário para os casos em que o devedor não a possa cumprir integralmente e de uma só vez, sendo que nas situações em que a dívida esteja já em cobrança coerciva, o regime de pagamento em prestações consta dos arts. 196.º a 200.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O art. 196.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, na sua redacção inicial que vigorou desde 1 de Janeiro de 2000 – *art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro* – até 1 de Janeiro de 2012, dispunha: «*As dívidas exigíveis em processo executivo poderão ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, no prazo de oposição, ao órgão da execução fiscal*». O prazo da oposição, é, em regra, de 20 dias a contar da data da citação, – art. 203.º do Código de Procedimento e Processo Tributário - podendo ainda a oposição ser deduzida em igual prazo, contado da ocorrência de facto superveniente, mas tendo como limite a venda dos bens. Assim, o prazo para apresentar o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações coincidia com o prazo para deduzir oposição.

Para tanto, dispunha o n.º 1 do art. 189.º do CPPT, também na redacção que vigorou desde a entrada em vigor do Código até 1 de Janeiro de 2012, que «*A citação comunicará ao devedor os prazos para oposição e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento*».

Com a entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2012), foi dada pelo seu art. 157º nova redacção quer ao n.º 1 do art. 196.º do CPPT quer ao n.º 1 do art. 189.º do mesmo Código, pelo que «*as dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal*» e «*a citação comunica ao devedor os prazos para oposição e para requerer a dação em pagamento, e que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda*».

Estabeleceu, deste modo, o legislador um regime mais flexível e ajustado às dificuldades financeiras das famílias e empresas no que concerne ao pagamento em prestações em virtude da crise económica, alargando o prazo para requerer o pagamento em prestações, e abrindo a possibilidade de o executado obter o deferimento do pedido sem prestar garantia ou estar dispensado da mesma.

A alteração do prazo para requerer o pagamento em prestações cujo termo final se deslocou do termo do prazo para deduzir oposição, para a data de marcação da venda, tendo natureza adjectiva é de aplicação imediata a todos os processos pendentes face ao disposto no art. 12.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, «*As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*». A notificação do despacho que designa a data para a venda fixa o termo do prazo para pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações.

Com as alterações constantes do Orçamento de Estado para 2012 verifica-se um acentuar da opção legislativa pelo pagamento faseado do montante exequendo, quando impossível o seu pagamento integral de uma só vez, em detrimento da rápida venda dos bens penhorados.

Sob a epígrafe «Requisitos do pedido» estabelecem-se as regras do respectivo procedimento e determina-se a notificação do indeferimento do pedido ao requerente, acompanhado dos fundamentos que o determinaram – artº 198º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário –. Sem que haja expressa determinação nesse sentido, um pedido formulado até à venda, a ser indeferido terá que ser levado ao conhecimento do requerente, no limite, com a notificação do despacho que determina a data em que a venda se efectuará. Tal despacho é passível de reclamação e, consoante o valor, também de recurso, não podendo a Administração Tributária perder de vista que o pagamento em prestações foi eleito pelo legislador, actualmente de forma mais reforçada e ampla, como vimos, como alternativa à venda dos bens penhorados. O pagamento do montante exequendo em prestações favorecendo o executado por lhe permitir conservar os bens penhorados, favorece o erário público duplamente porque o pagamento protelado no tempo vence juros que serão pagos pelo executado, não se farão as despesas com a venda e termos subsequentes do processo, não se venderão, quantas vezes ao desbarato bens valiosos, com benefício apenas para quem os adquire e prejuízo quer para o executado quer para o erário público, mantendo-se um muito mais salutar funcionamento da economia, para não falar das pertenças, dos afectos e da felicidade dos devedores.

Assim, não só o indeferimento do referido pedido impõe cuidados redobrados, como a notificação desse indeferimento, a ter de ocorrer nos termos legais deve ser levada tão célere e completa quanto possível ao conhecimento do devedor, não só porque é direito deste, mas porque no melhor interesse de toda a comunidade importa que ainda assim ele tenha todas as condições para accionando todas as suas possibilidades poder, pagar o montante exequendo sem a venda dos bens penhorados.

As decisões, todas as decisões e, também as adoptadas pela Administração Tributária no processo executivo serão tanto mais sólidas, legais e justas quanto puderem ser escrutinadas. Foi deste direito de reagir contenciosamente a tempo de evitar a venda que o executado se viu privado com a omissão da notificação. É esse direito que não pode deixar de lhe ser reconhecido à luz da gravidade que ressalta do caso concreto de estando penhorado um imóvel, porventura a sua casa de morada de família, para pagar uma dívida menor que 5 000,00€, talvez porque não tenha outros bens penhoráveis, ou porque não hajam sido eficientemente procurados, a veja colocada à venda enquanto aguardava o deferimento do seu pedido de pagamento da dívida em prestações.

Pela natureza das coisas, a notificação desse indeferimento terá de ocorrer logo que possível, no limite com a notificação da data que designa data para a venda, mas nunca de molde a inviabilizar que possa, com utilidade discutir esse indeferimento e, porventura conseguir o deferimento do pedido e a desnecessidade da venda.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não têm natureza jurisdicional - art. 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária -. Nem todos os actos praticados pela Administração Tributária no processo de execução constituem actos administrativos em sentido estrito. Nesse processo, na sua qualidade de exequente, a Administração Tributária pratica actos administrativos de natureza tributária, que respeitam à dívida tributária e integram procedimentos tributários como a reversão, a dação em pagamento, o pagamento

em prestações, a aprovação de garantias. Para além destes actos pratica outros actos processuais, alguns meras operações materiais, outros actos judiciais de tramitação processual sem natureza jurisdicional – *citação, penhora, venda* –, cuja prática o legislador pôs a cargo da Administração Tributária enquanto órgão da execução fiscal.

A decisão do pedido de pagamento em prestações do montante exequendo fica a cargo da Administração Tributária, na sua qualidade de credora exequente, mas a decisão que designa dia para a venda de bens penhorados já é um mero acto processual, praticado enquanto órgão da execução fiscal, ou seja, no exercício das funções que lhe estão confiadas enquanto colaborador operacional no processo de execução fiscal.

Não curamos aqui da legalidade da decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações, mas das consequências processuais a retirar da omissão da sua notificação ao executado quanto à oportunidade de marcação da venda dos bens penhorados, este um mero acto processual dirigido à cobrança coerciva do crédito exequendo.

Estes actos que a Administração Tributária pratica no processo executivo enquanto órgão da execução fiscal, e que o legislador poderia, como outrora ocorria, ter atribuído competência para a sua prática a funcionários judiciais ou a juízes, estão, por isso, subordinados às mesmas regras processuais a que se sujeitam os actos de natureza não jurisdicional praticados nos demais processos judiciais tributários, constantes do Código de Procedimento e Processo Tributário, ou tratando-se de caso omisso, como aqui ocorre, pelo disposto no Código de Processo Civil de aplicação subsidiária por força do disposto no artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A omissão da oportuna notificação ao executado do indeferimento do pedido de pagamento em prestações tem, como antes assinalamos, manifesta repercussão no andamento posterior do processo executivo, contendendo com os direitos e interesses constitucionalmente protegidos do executado. Assim, por aplicação do disposto no artº 195º do Código de Processo Civil verifica-se que a omissão dessa notificação produz nulidade na medida em que a irregularidade cometida pode influir no exame e na decisão da causa, e, consequentemente anulam-se os termos processuais subsequentes que dele dependam absolutamente, a saber, o despacho que designou data para a venda do imóvel penhorado.

O recurso merece provimento com fundamento em erro de julgamento quanto à questão das consequências legais da irregularidade cometida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e anular o despacho que designou data para a venda dos bens penhorados sem que tenha o recorrente sido notificado do despacho que indeferiu o seu pedido de pagamento do montante exequendo em prestações, acompanhado da respectiva fundamentação.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Cálculo. Iva. Pro rata. Leasing. ALD.

Sumário:

Os Bancos, cujo tipo de negócio passe também pela celebração de contratos de Leasing e ALD, v.g. de veículos automóveis, devem incluir no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes no âmbito daqueles seus contratos, que corresponde aos juros.

Processo n.º 1075/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Banco A…, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 31 de Janeiro de 2013, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Banco A……, S.A., com sinais nos autos, contra liquidação adicional de IVA relativa ao período de Dezembro de 2006, no montante de €4.281.484,79 euros e liquidações de juros compensatórios, anulando-as, apresentando para tal as seguintes conclusões (reformuladas):

A. *O Tribunal "a quo", fixando como questões a decidir a (i) de saber se são legítimas as correcções efetuadas pela Inspecção Tributária aos elementos que integram a fórmula de cálculo do "pro rata", inserta no n.º 4 do art. 23.º do CIVA, desconsiderando no numerador e no denominador, a componente respeitante à amortização de capital incluída nas rendas de locação financeira e, (ii) se há vício de forma por falta de fundamentação e, consequentemente, se há lugar à regularização de IVA relativo aos bens do imobilizado, decidiu pela procedência da presente impugnação, anulando as liquidações de IVA e correspondentes juros compensatórios impugnadas, no montante de €4.279.119,56, dado que a própria Impugnante aceitou as correcções efectuadas no valor de €38.219,08 e de €4.200,00.*

B. *O Tribunal "a quo", estribou a sua fundamentação no erróneo pressuposto de que a interpretação do artigo 23.º do CIVA estaria incorrecta, pois do cálculo do "pro rata" não deveria ser expurgado do montante da renda, as amortizações financeiras, uma vez que a letra da lei não contempla tal interpretação, devendo a componente respeitante às amortizações financeiras (componente de capital), nas rendas resultantes das operações de locação financeira e ALD, no valor de € 160.302.460, 46, ser incluída (ou não) no numerador e no denominador da fórmula de cálculo.*

C. *Neste âmbito o* ***thema decidendum*** **assenta no entendimento de que o procedimento preconizado pela AT, nos termos do art.º 23º do CIVA, não violou as normas comunitárias ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do pro rata não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua atividade de locação financeira e, se a interpretação dada pela AT fere a legislação comunitária, designadamente a Sexta Diretiva e a Diretiva IVA.**

D. *A Fazenda Pública considera, tal como foi provado, que o Impugnante, no seu exercício de atividade, tem operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito, sendo considerado um sujeito passivo misto ou promíscuo, na designação italiana. Assim, e no caso dos autos, o Tribunal a quo considerou que os custos comuns não poderiam ser deduzidos pelo método de afetação real pelo que deveriam ser integrados no denominador da fração para o cálculo do pro rata, uma vez que o art.º 16º, n.º 1, alínea h) do CIVA consagra como valor tributável o valor das rendas na locação financeira, olvidando que esse montante já havia sido deduzido no método de afetação real.*

E. *A atividade exercida na banca, no caso em apreço, consiste no financiamento de crédito, pagando ao fornecedor do bem aquando da aquisição do veículo automóvel (IVA suportado é dedutível), celebrando um contrato de locação financeira com o seu cliente, pelo que existem duas operações distintas, uma não confere direito à dedução e outra confere direito à dedução. Assim, a concessão de crédito não é a única atividade da banca, logo para poder concorrer em condições de igualdade com as demais empresas relativamente a essas outras atividades não isentas que também leva a cabo, deve poder exonerar-se do IVA suportado por causa dessas mesmas atividades. Só assim se consegue que seja verdadeiramente neutral o IVA suportado para produzir ou vender bens sujeitos mas não isentos.*

F. *O balcão bancário por meio do qual se procede à concessão de empréstimos e à receção de depósitos tem custos de IVA, custos que não podem ser deduzidos, logo as receitas desta atividade vão para o denominador -- vide Saldanha Sanches e João Gama, Pro Rata revisitado: Atividade económica, Atividade Acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJCE, CTF, n.º 417 Janeiro - Junho 2006, pág. 106/107.*

G. No caso da banca e, para os autores supra mencionados, o legislador do IVA isentou a atividade de prestação de serviços, ou seja, deu aos bancos (e, diretamente, a todos aqueles que recorrem a crédito) a vantagem de fornecer um serviço por um preço mais baixo do que aquele que cobrariam aos seus clientes se a atividade fosse tributada. Mas, como as isenções são distorções ao sistema do IVA, a isenção limita-se ao valor acrescentado por essa atividade. Quando uma empresa compra bens ou adquire serviços no exterior do perímetro formado pela empresa, suporta IVA, mas não tem aqui o direito à dedução se essas despesas estiverem em conexão com o produto ou serviço isento que vai colocar no mercado.

H. Como salienta Saldanha Sanches, o IVA suportado pela entidade isenta na sua atividade económica deve ser equivalente à receita gerada por essa mesma atividade. - vide Saldanha Sanches e João Gama, Pro Rata revisitado: Actividade económica, Actividade Acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJCE, CTF, n.º 417 Janeiro - Junho 2006, pág. 111.

I. Entre nós, e na esteira do artº 19.º da Sexta Directiva e do art.º 23.º, n.º 1 do CIVA, o fim da norma é claro: encontrar um modo de afastar da dedução os custos de IVA respeitantes a atividades isentas, de forma a limitar o alcance da dedução e a adequá-la ao modo de funcionamento do sistema do IVA.

J. Já vimos que no caso em apreço, as operações de leasing e de ALD, os rendimentos provenientes dos contratos supra são rendimentos de mera fruição financeira, pelo que devem ou não ser colocados no denominador da fração?

K. A jurisprudência, no Caso Polysar, C-60/90, de 20/06/1991, encontrou uma primeira solução com base na interpretação do conceito de atividade económica em termos de IVA, tendo considerado que a detenção de participações financeiras sem intervenção na gestão de outras empresas não constitui atividade económica, não existindo, por isso direito a qualquer dedução.

L. No Caso Sofitam, C-333/91, de 22/06/1993 e sobre o direito à dedução de uma holding mista que tinha quantificado o seu reembolso do IVA suportado sem levar em conta os dividendos que tinha recebido, o TJUE decidiu que a perceção de dividendos não entra no campo de aplicação do IVA e que, por isso os dividendos são estranhos ao sistema do direito à dedução.

M. No caso em apreço, a Fazenda Pública entende que o valor da amortização financeira (componente de capital) inserta nas rendas da locação financeira, não se inclui no cálculo do pro rata, porque: a) Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor tributável consiste no valor da renda recebida ou a receber do locatário; b) Seguindo o método da afetação real, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respetivos bens será totalmente dedutível; c) Quanto ao critério a utilizar na repartição dos custos comuns, na impossibilidade de adoção de um critério mais objetivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito a dedução) para determinar ou estimar a afetação dos inputs aos dois tipos de operações; d) No entanto, no cálculo da referida proporção deverá considerar-se apenas o valor que excede o valor dos custos específicos utilizados nas operações tributadas, já que, através da aplicação do método de afetação real aqueles custos são diretamente imputados e o respetivo IVA é integralmente dedutível: e) A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

N. ***Nestes termos, pode-se concluir que no cálculo da percentagem de dedução apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de leasing ou de ALD, desde que a utilização do método de afectação real não se mostre exequível.***

O. Atendendo a que se trata do cálculo do IVA dedutível relativamente a bens de utilização mista cuja afetação não se mostrou viável, teremos de concordar com a interpretação dada, no sentido de ser determinada uma proporção entre os dois tipos de operações, de forma a determinar o mais aproximadamente possível, a afetação dos inputs aos dois tipos de operações.

P. Porém, ter-se-á de ressalvar a questão que não estamos no âmbito de aplicação do art.º 23.º, n.º 4 do CIVA, mas sim no apuramento do imposto dedutível mediante a aplicação de um pro rata especifico, uma vez que previamente o método utilizado fora o da afetação real.

Q. Assim, a solução não poderia ser outra senão a de apenas incluir no cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos às actividades em causa já que, em relação a esses custos, a afectação real não se mostrava viável. Se a solução fosse outra, a impugnante obteria uma vantagem injustificada ao deduzir indevidamente uma parte do IVA que já fora deduzido quando da afetação real, feita previamente. A solução preconizada é a que mais se aproxima da neutralidade e a que melhor se ajusta à redação do art.º 23º do CIVA, que como se constatou não fere o artº 174º da Diretiva IVA.

R. Tendo a questão controvertida suscitado polémica para a banca e não tendo sido tratada diretamente pelo TJUE, ***foi relativamente à matéria em tudo semelhante à focada neste segmento decisório, mas num outro processo, suscitada a questão prejudicial junto do venerando STA****, no sentido de se saber se para o cálculo do pro rata, no caso do leasing e do ALD, uma vez que na aquisição o IVA suportado foi liquidado e deduzido, ou seja, através do contrato de financiamento, se para o cálculo do pro rata, no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os juros, pois estes, efetivamente, são a remuneração, o lucro que a atividade da banca obtém pelo contrato de locação.*

S. A questão suscitada prende-se com a neutralidade do IVA e com o princípio da igualdade, pretendendo-se saber se a atividade bancária poderá deduzir o IVA suportado pela afetação real nas amortizações financeiras e por sua vez, de novo, pelo contrato de locação financeira através das rendas, estando efetivamente a deduzir duas vezes o mesmo imposto para o mesmo bem, ou seja, existe uma duplicação de imposto, o que prejudica a Fazenda Pública, pois obtém uma percentagem de pro rata superior à devida. Ao passo que, se só puder deduzir o IVA contido nos juros, já não existe a duplicação de imposto nem a Fazenda será prejudicada, mantendo-se a neutralidade do imposto do IVA.

T. Sobre a questão, entendeu o venerando STA, no Acórdão de 16.01.2013, proc. n.º 01017/13, que "estando em causa a interpretação de normas de direito comunitário justificava-se o reenvio para o TJUE conhecimento da questão".

U. Pelo exposto, somos de opinião que o douto Tribunal "a quo", esteou a sua fundamentação na errónea apreciação das razões de direito, em clara e manifesta violação e interpretação das normas nacionais e comunitárias e princípios de direito vindos a referir.

Termos em que, Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida e substituída por decisão que considere legal as correções efetuadas e julgue improcedente a presente impugnação judicial.

Contra-alegou o recorrido, nos termos de fls. 168 a 208 dos autos, tendo apresentado as seguintes conclusões:

1-O presente recurso foi deduzido pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública contra a sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo ora Recorrido contra o ato tributário consubstanciado na liquidação adicional de IVA n.º 10315781, referente ao período de dezembro de 2006, e nas respetivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 10312672 M e 10312673 M, referentes aos períodos de janeiro e fevereiro de 2009, nos valores de € 4.281.484,79, € 20.015,17 e € 255.438,20, respetivamente;

2-No entendimento do Ilustre Representante da Fazenda Pública, a sentença recorrida padece de erro de julgamento, na medida em que "(...) o Tribunal a quo considerou que os custos comuns não poderiam ser deduzidos pelo método de afetação real pelo que deveriam ser integrados no denominador da fração para o cálculo do pro rata, uma vez que o art.º 16.º n.º 1 alínea h) do CIVA consagra como valor tributável o valor das rendas na locação financeira, olvidando que esse montante já havia sido deduzido no método de afetação real" (cf. conclusão G das alegações de recurso);

3-De facto, para o Ilustre Representante da Fazenda Pública, "(...) não estamos no âmbito de aplicação do artigo 23.º n.º 4 do CIVA, mas sim no apuramento do imposto dedutível mediante a aplicação de um pro rata especifico, uma vez que previamente o método utilizado fora o da afetação real. Assim, a solução não poderia ser outra senão a de apenas incluir no cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos às atividades em causa já que, em relação a esses custos, a afetação real não se mostrava viável. Se a solução fosse outra, a impugnante obteria uma vantagem injustificada ao deduzir indevidamente uma parte do IVA que já fora deduzido aquando da afetação real, feita previamente (…)" (cf. conclusões AA e BB das alegações de recurso);

4-Contudo, salvo o devido respeito, não assiste fundamento à posição assumida pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública;

5-Com efeito, e desde logo, o Ilustre Representante da Fazenda Pública suscita, nas suas alegações de recurso, argumentos que, por não subjazerem à fundamentação do ato tributário contestado, não podem ser relevados nesta sede;

6-Efetivamente, não era controvertido nos presentes autos, em momento algum, qual o método utilizado pelo Recorrido para o apuramento do IVA dedutível, aceitando-se, assim, quanto ao IVA suportado em bens e serviços indistintamente utilizados em operações sujeitas com e sem direito à dedução, o método do pro rata geral de dedução previsto no n.º 4 do artigo 23º do Código do IVA;

7-De igual modo, também não foi invocado nem questionado pelos serviços de inspeção tributária que o IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados nas operações com e sem direito à dedução não pudesse ser deduzido através do cálculo do pro rata geral de dedução previsto no n.º 4 do artigo 23º do Código do IVA sem que fosse expurgada a componente de capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de leasing mobiliário e de ALD, em virtude de o IVA suportado na aquisição dos bens objeto de leasing mobiliário e de ALD ter sido integralmente deduzido aquando da aplicação do método da afetação real;

8-Sucede que, nas suas alegações de recurso, o Ilustre Representante da Fazenda Pública invoca, precisamente, que "(...) não estamos no âmbito de aplicação do artigo 23.º, n.º 4 do CIVA, mas sim no apuramento do imposto dedutível mediante a aplicação de um pro rata especifico, uma vez que previamente o método utilizado fora o da afetação real. Assim, a solução não poderia ser outra senão a de apenas incluir no cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos às atividades em causa já que, em relação a esses custos, a afetação real não se mostrava viável. Se a solução fosse outra, a impugnante obteria uma vantagem injustificada ao deduzir indevidamente uma parte do IVA que já fora deduzido aquando da afetação real, feita previamente (...)" (cf. conclusões AA e BB das alegações de recurso);

9-Sem prejuízo da improcedência dos argumentos invocados nas alegações de recurso, sempre se dirá que a fundamentação desta constante incorre no vício de ilegalidade por manifesta fundamentação a posteriori;

10-Com efeito, conforme decorre do regime fixado, designadamente, pelos artigos 36.º e 99.º, alínea c), do CPPT e do já citado artigo 77.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), a fundamentação, para além de ter de ser expressa, tem de ser contemporânea do próprio ato;

11-De resto, esta questão é insuscetível de controvérsia também por força da própria jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais, como se alcança do teor do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), de 27.11.2001, proferido no âmbito do processo n.º 4975/01, quando refere que "(...) a fundamentação tem de ser contemporânea do acto que determina não valendo como fundamentação do acto administrativo a sua posterior justificação.";

12-Assim, inexistindo à data da emissão do ato tributário sub judice qualquer fundamentação naqueles termos, os fundamentos aduzidos a posteriori não poderão ser relevados, pelo que, suportando o Ilustre Representante da Fazenda Pública o alegado erro de julgamento da sentença recorrida em tais fundamentos, o presente recurso só pode estar condenado ao insucesso;

13-Deste modo, nos termos acima expostos, a fundamentação aduzida pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública nas suas doutas alegações de recurso é manifestamente improcedente, devendo manter-se a sentença recorrida;

14-Sem prejuízo do exposto, e admitindo-se que não procede o que acima se aduziu, o que apenas por dever de patrocínio se concebe, sem conceder, sempre se conclui, ainda assim, pela improcedência dos argumentos invocados pela Fazenda Pública e pela manutenção da sentença recorrida;

15-Com efeito e salvo o devido respeito, o entendimento defendido pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, no sentido de que a componente de capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de leasing mobiliário e de ALD não deve relevar para o cálculo do pro rata, é manifestamente ilegal porquanto se suporta, designadamente, em dois pressupostos erróneos: (i) o de que se está perante a aplicação de um pro rata específico, já que previamente se aplicou o método da afetação real na dedução do IVA diretamente relacionado com a atividade sujeita a IVA, e (ii) o de que o IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados nas operações sujeitas com e sem direito à dedução já foi previamente deduzido através do método de afetação real;

16-No que concerne ao pressuposto de que se estaria perante a aplicação de um pro rata específico, o mesmo não pode proceder porquanto a administração tributária não colocou qualquer objeção aos métodos de dedução utilizados pelo Recorrido, quais sejam, o método da afetação real e o método do pro rata geral de dedução;

17-De facto, os serviços de inspeção tributária não corrigiram o método utilizado pelo Recorrido para efeitos de dedução do IVA suportado em bens e serviços indistintamente utilizados em operações sujeitas com e sem direito à dedução, tendo questionado apenas se, para efeitos de apuramento do pro rata geral de dedução, a componente de capital das rendas [aturadas no âmbito dos contratos de leasing componente de capital das rendas faturadas no âmbito de contratos de leasing mobiliário e ALD deveria integrar o aludido conceito de volume de negócios;

18-Assim, resulta evidente que o entendimento que sustenta não se estar perante a aplicação de um pro rata geral de dedução, mas de um pro rata específico, carece de fundamento e é, como tal, manifestamente ilegal;

19-E nem sequer se invoque, como se faz nas alegações de recurso, o disposto no Parecer do Gabinete do Diretor Geral, datado de 06.06.2008;

20-Com efeito, não só o aludido Parecer se trata de uma orientação administrativa destituída de caráter vinculativo para os tribunais e para os particulares, como não se pode extrair das suas conclusões qualquer consequência para o caso sub judice, já que a realidade nos autos é manifestamente distinta da que subjaz ao aludido Parecer;

21-De facto, no caso sub judice, os serviços de inspeção tributária não determinaram a aplicação do método da afetação real, ou de um pro rata específico, para efeitos da dedução do IVA suportado em bens e serviços indistintamente utilizados em operações sujeitas com e sem direito à dedução;

22-Razão pela qual improcedem, assim, os argumentos invocados pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública quanto a estar-se em presença nos autos de um pro rata específico de dedução;

23-Como já se adiantou supra, também não procede o entendimento de que o IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados nas operações sujeitas com e sem direito à dedução já foi previamente deduzido através do método de afetação real e que, por esse motivo, a componente de capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de leasing mobiliário e ALD não pode integrar o cálculo do pro rata;

24-Tal entendimento é ilegal porquanto demonstra, salvo o devido respeito, uma desvirtuação do regime do IVA aplicável ao caso sub judice;

25-De facto, afigura-se ao Recorrido que o Ilustre Representante da Fazenda Pública confunde a prévia determinação de quais as componentes que devem integrar a fração para efeitos de cálculo do pro rata de dedução com o posterior direito à dedução do IVA suportado em bens e serviços indistintamente utilizados em operações sujeitas com e sem direito à dedução;

26-Efetivamente, o Ilustre Representante da Fazenda Pública parece subordinar a inclusão da componente de capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de leasing mobiliário e de ALD no numerador e no denominador da fração para efeitos de cálculo do pro rata geral de dedução ao impacto que essa inclusão virá (ou não) a ter na dedução do IVA suportado em bens e serviços indistintamente

utilizados em operações sujeitas com e sem direito à dedução e ao IVA que já tiver sido deduzido mediante prévia aplicação do método da afetação real;

27-Não obstante, este argumento é manifestamente improcedente;

28-De facto, a circunstância de ter havido IVA suportado e deduzido com referência à aquisição de bens diretamente relacionados com aquelas operações não impede o direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados em operações sujeitas com e sem direito à dedução, uma vez que, em qualquer caso, trata-se de IVA suportado em operações distintas, não havendo duplicação, nem risco de duplicação, do IVA deduzido através de um método e de outro;

29-Acresce que, embora o tenha invocado, o Ilustre Representante da Fazenda Pública não demonstrou, sequer, que essa alegada duplicação de IVA deduzido tenha ocorrido, o que é quanto basta para que tal fundamento seja julgado improcedente;

30-Para além do exposto, sempre se dirá que a circunstância de ter havido IVA suportado e deduzido com referência à aquisição de bens diretamente relacionados com aquelas operações através do método da afetação real não colide com a determinação de quais as componentes que devem integrar a fração para determinação do pro rata ou percentagem de dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados em operações sujeitas com e sem direito à dedução, a qual obedece, apenas, a critérios legalmente previstos e independentes do IVA deduzido ou a deduzir;

31-Demonstrada, assim, a improcedência do fundamento supra, resulta evidente que bem andou a sentença recorrida quando julgou a impugnação judicial procedente;

32-Com efeito, resulta dos artigos 23.º e 42.º do Código do IVA, bem como dos artigos 17.º e 19.º da Sexta Diretiva do IVA, que o conceito de volume de negócios que subjaz ao cálculo do pro rata geral de dedução se consubstancia no conjunto de transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo;

33-Assim, sendo inegável, no que se refere aos contratos de leasing mobiliário e de ALD, que estes são subsumíveis no conceito de prestação de serviços tal como definido no artigo 4.º do Código do IVA, encontrando-se sujeitos a IVA nos termos da alínea a) do artigo 1.º do mesmo Código, bem como que, nos termos do n.º 1 da alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º daquele Código, o valor tributável em IVA corresponde ao valor da renda recebida ou a receber do locatário, sem qualquer segregação, é evidente que o montante total das rendas faturadas no âmbito dos aludidos contratos não pode deixar de integrar, na sua totalidade, o conceito de volume de negócios para efeitos de IVA e, como tal, influenciar o cálculo do pro rata;

34-Pelo que, em face do exposto, verifica-se que a sentença recorrida não padece de erro de julgamento e que o presente recurso deve ser julgado improcedente;

35-E não se invoque, ainda, que atendendo à natureza do contrato de locação financeira, e uma vez que este respeita a "(...) investimento, no qual se traduz entre locador e locatário no pagamento de uma dívida, daí não ser considerado uma atividade económica, sendo de afastar a sua inclusão no denominador de IVA, relevando tão só para o denominador o IVA contido nos juros" (cf. artigo 176.º das alegações de recurso);

36-Com efeito, como supra se aludiu e agora se repete, quer a Sexta Diretiva do IVA, quer o artigo 23.º do Código do IVA, em consagração das disposições previstas naquela Diretiva, determinam que o que releva para o cálculo do pro rata é o montante referente às operações dos sujeitos passivos, sem terem estabelecido qualquer restrição ou segregação, pelo que só pode concluir-se pela inclusão da integralidade dos aludidos montantes;

37-Pelo que, em face do exposto, resulta evidente a improcedência dos argumentos aduzidos pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, devendo manter-se a sentença recorrida;

38-Por fim, e para o caso de não proceder todo o supra aduzido, o que apenas por dever de patrocínio se admite, sem conceder, sempre se impõe a esse Venerando Tribunal que aprecie nos presentes autos as demais ilegalidades invocadas pelo Recorrido na respetiva impugnação judicial e cujo conhecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 2.º do CPPT, ficou prejudicado atenta a procedência da primeira ilegalidade invocada naquela impugnação judicial;

39-Assim, e como o Recorrido oportunamente invocou na impugnação judicial, também não pode proceder o entendimento dos serviços de inspeção tributária de que" (...) apenas o valor correspondente aos juros recebidos ou a receber estão em conexão com os custos comuns (...)" e, por outro lado, que, a não ser assim, "(,..) permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo" (cf. páginas 48 e 49 do relatório de inspeção tributária que integra o processo administrativo instrutor);

40-É que, como é evidente e desde logo, não basta à administração tributária, para afastar a componente de capital das rendas do cálculo do pro rata geral de dedução, invocar que só os juros podem ser integrados nesse cálculo e que há um alegado aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns;

41-Tendo-o feito, incorreram aqueles serviços no vício de falta de fundamentação;

42-De facto, atento o dever geral de fundamentação expressamente consignado nos artigos 268.º, n.º 3, da CRP, 36.º do CPPT, 77.º, n.º 2 da LGT e 62.º do RCPIT, não pode deixar-se de concluir que a correção sub judice não se encontra devidamente fundamentada, já que a administração tributária determina a não inclusão no cálculo do pro rata da componente de capital, sem qualquer particularização quanto aos critérios que justificaram a sua desconsideração, nem quanto ao alegado aumento artificial da percentagem de dedução, fundamentando assim a correção em crise em afirmações genéricas e meramente conclusivas;

43-Todavia, para cumprimento do dever de fundamentação e em face da especificidade da matéria em causa, reconhecida, aliás, pela própria administração tributária no Ofício n.º 30.108, de 30.01.2009, no qual se determina que o critério específico de dedução adotado pelo contribuinte pode ser corrigido ou alterado pela DGCI desde que com os devidos fundamentos de facto e de direito, impunha-se que os serviços de inspeção tributária tivessem: identificado quais as despesas comuns cujo IVA suportado foi deduzido por força da aplicação de um critério de proratização; evidenciado de que forma o método utilizado não obedece a critérios objetivos adequados à natureza das operações do sujeito passivo e demonstrado em que medida se verifica o aumento artificial da percentagem de dedução por força da inclusão da componente de capital no cálculo do prorata;

44-E nem sequer se invoque, o que apenas por dever de patrocínio se admite, sem conceder, que é ao contribuinte, e não à administração tributária, que cumpre demonstrar a validade da inclusão daquela componente de capital no cálculo do pro rata de dedução;

45-Efetivamente, em face do princípio da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes consagrado no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, por um lado, e da regra de repartição do ónus da prova prevista no artigo 74.º da LGT, impõe-se à administração tributária a prova dos factos constitutivos do direito de que se arroga, como se alude no acórdão do STA de 29.04.2004, proferido no âmbito do recurso n.º 01680/03;

46-Pelo que, atento todo o exposto, a descrita falta de fundamentação da correção em crise inviabiliza, na prática, o controlo rigoroso da legalidade do respetivo ato tributário de liquidação e, concomitantemente, o exercício pelo Recorrido dos meios de defesa que lhe são assegurados por lei;

47-Por conseguinte, verifica-se um vício de forma que afeta a legalidade dos referidos atos tributários os quais, por este motivo, devem ser anulados com fundamento no disposto no artigo 268.º da CRP, no artigo 36.º do CPPT, no artigo 77.º da LGT e ainda no artigo 62.º do RCPIT;

48-Sem conceder quanto ao exposto, o ato tributário em crise não poderá deixar de ser anulado por manifesta ilegalidade fundada na violação dos princípios do direito à dedução e da neutralidade;

49-Com efeito, como acima se aludiu, a Sexta Diretiva do IVA estabelece, como princípio geral de dedução do IVA suportado em inputs utilizados de forma indistinta em operações tributadas e isentas, o método do pro rata geral de dedução que, ainda que possa ser visto como uma forma menos exata do exercício do direito à dedução, por não permitir uma correspondência perfeita entre o IVA suportado nos inputs e o suportado nos outputs, não deixa de ter em vista o princípio da neutralidade, enquanto princípio estruturante do funcionamento do sistema comum do IVA;

50-Sendo certo, no entanto, que o método do pro rata geral poderá, em concreto, não ser o melhor método a aplicar, a Sexta Diretiva do IVA concede aos Estados membros a faculdade de autorizar ou obrigar os sujeitos passivos à determinação da parcela dedutível do imposto utilizando outros métodos ou procedimentos, em conformidade com as alíneas a) a d) do n.º 5 do artigo 17.º da Diretiva;

51-De todo o modo, a Sexta Diretiva do IVA não deixa na liberdade dos Estados a construção de métodos alternativos;

52-Ora, no caso em apreço, como acima se aludiu, a administração tributária não coloca em causa o método do pro rata utilizado pelo Recorrido, nem propõe quaisquer métodos alternativos;

53-Efetivamente, o que os serviços parecem pretender é, ao invés, uma "reinterpretação" do critério do pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA;

54-Contudo, tal argumento não encontra qualquer apoio nem na letra e nem no espírito do mecanismo de dedução previsto na Sexta Diretiva, nem, por conseguinte, no artigo 23º do Código do IVA na redação vigente à data;

55-Assim, e uma vez que os serviços da administração tributária não invocaram o disposto no n.º 2 ou do n.º 3 do artigo 23.º do Código do IV A, só pode entender-se que aqueles serviços pretendem restringir o direito à dedução para além dos casos expressamente previstos na Sexta Diretiva do IVA e do artigo 23.º do Código do IVA;

56-O que constitui, deste modo, uma violação do disposto nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva do IVA, assim como do princípio do direito à dedução e da neutralidade ínsitos ao sistema comum do IVA;

57-Consequentemente, o ato tributário sub judice, não pode deixar de ser, também com este fundamento, anulado por manifesta ilegalidade;

58-Caso assim não se entenda e estando em causa uma questão de interpretação de Direito Comunitário que assume relevância para o presente litígio, deverá submeter-se a respetiva interpretação ao Tribunal de Justiça da União Europeia competente para decidir a título prejudicial sobre a interpretação do Direito Comunitário, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da EU;

59-A questão a interpretar pelo Tribunal de Justiça é a seguinte: É compatível com o disposto nos artigos 17, n.º 5 e 19, n.º 1, da Sexta Diretiva do IVA a interpretação do artigo 23, n.º 4, do Código do IVA, na redação vigente a 31.12.2006, segundo a qual, para efeitos do cálculo do pro rata geral de dedução, o montante das operações constante do numerador e do denominador da fração deve incluir apenas a componente de juros que integra a renda faturada nos contratos de locação financeira mobiliária e ALD? Ou, atendendo a que o valor tributável sobre que incide o IVA, nos termos da alínea h), do n.º 2, do artigo 16.º do Código do IVA, é a totalidade da renda, sem qualquer segregação entre capital e juros, é esse o montante que deve ser considerado para efeitos de cálculo do pro rata? A não inclusão da componente de capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira mobiliária e ALD para efeitos do cálculo do pro rata geral de dedução viola o princípio do direito à dedução e o princípio da neutralidade ínsitos ao sistema comum do IVA?

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Venerando Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA.

O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal promoveu que as conclusões das alegações de recurso fossem sintetizadas (fls. 221 dos autos), não se pronunciando sobre o mérito do recurso.

Por se ter entendido que a questão em discussão nos autos era semelhante a outra em discussão no processo n.º 1017/12, em que se suscitou o reenvio prejudicial, ordenou-se a suspensão dos presentes autos até que o TJUE se pronunciasse.

Pelo acórdão junto a fls. 302 a 312, o TJUE emitiu doutrina sobre a questão que lhe foi suscitada.

Ouvidas as partes quanto ao teor de tal acórdão, veio a recorrida alegar que a questão aí em discussão versava norma diferente daquela que aqui estava em discussão e, por isso, a doutrina desse acórdão não teria utilidade no caso dos autos, havendo, então, que suscitar nova pronúncia ao TJUE.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos, cujo texto se corrige:

1. *A administração fiscal procedeu às seguintes liquidações adicionais de IVA, e de juros compensatórios ambos com data limite de pagamento em 31.01.2011:*

a. *Ano de 2006 – Período de 0612, no valor de 4.281.484,79 € (fls. 53 dos autos);*

b. *Ano de 2009 – Período de 0902, Juros compensatórios no valor de 20.015,17 € (fls. 54 dos autos);*

c. *Ano de 2009 – Período de 0901 no valor de 255.438,20€ (fls. 55 dos autos);*

2. *O impugnante procedeu ao pagamento parcial das liquidações adicionais em 31.01.2001 (fls. 57 dos autos);*

3. *Em 03.03.2011, o A…… S.A. prestou garantia autónoma, no valor de 5.696.173,00, destinada a caucionar o processo de execução fiscal n.º 3182201101009745 (fls. 61 dos autos);*

4. *Através da ordem de serviço n.º 01200900276 de 04.06.2009 foi a impugnante submetida a uma ação inspetiva que fiscalizou o exercício de 2006 que deu origem ao Relatório de Inspeção constante de fls. 10 a 116 do Processo administrativo (PA), apenso aos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido;*

5. *Com relevância para a decisão, do referido* ***Relatório de Inspeção Tributária****, consta, o seguinte:*

(...)

III – 2.3 APURAMENTO DO PRO RATA DEFINITIVO (ART.º 23.º do CIVA) – € 4.279.119,56

A atividade exercida pelo Banco A…… compreende, simultaneamente, operações isentas de IVA, nos termos do n.º 28 do art. 9.º do Código do IVA, e operações sujeitas.

Para efeitos de dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços utiliza os seguintes métodos de dedução:

- Método da afectação real relativamente ao IVA dos inputs directamente relacionados, com a actividade que confere direito à dedução. Assim, o sujeito passivo recupera integralmente o imposto suportado a montante nas operações efectuadas ao abrigo da actividade de locação financeira mobiliária (ALD e Leasing)

- Método do pro rata de dedução no que respeita ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços indistintamente utilizados a jusante em operações sujeitas com e sem direito a dedução.

Com o objectivo de procedermos à validação do cálculo do pro rata, solicitámos, a 02-02-2010, no ponto 2 (IVA – Pró rata) do 3.º Pedido de elementos, a seguinte informação:

(...)

Pelo que antecede, o sujeito passivo declarou no campo 40 (regularizações mensais a favor do sujeito passivo do quadro 06 da declaração periódica de 2006/12, entregue a 09-02-2007, o valor de €787.211,83, que passamos a discriminar:

- €730.899,36 resultante do incremento da percentagem de dedução de 5% para 8%;.

- €16.886,39 relativo à "Regularização de IVA por variação do pro rata definitivo superiores a cinco pontos percentuais e regularização de IVA por venda de bens do activo imobilizado.";

- €39.426,08 relativo a regularizações nas actividades financeira, leasing e aluguer de longa duração.

Assim, no decorrer de Fevereiro de 2010, no âmbito do procedimento inspectivo externo ao exercício de 2006, o Banco A…… informou a Administração Tributária que o pro rata definitivo relativamente aquele exercício foi de 8%.

Tendo-se constatado que o sujeito passivo entregou, a 30-01-2009, declaração periódica de substituição (modelo C) relativamente ao período 2006/12, submetida antes do início do procedimento inspectivo externo ao exercício de 2006, que teve lugar a 25-01-2010, foi o sujeito passivo notificado em 09-04-2010, para remeter os lançamentos contabilísticos e suportar e justificar documentalmente o valor de €5.066.331,39 inserto no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica de substituição mencionada.

Vem agora o sujeito passivo, na resposta, elaborada a 22-04-2010 "… informa[r] que procedeu, para o ano de 2006, ao recálculo do seu prorata de dedução nos termos e com os fundamentos infra expostos:

1. O recálculo da percentagem de dedução para o ano de 2006 decorreu da alteração do procedimento adoptado pelo Banco A…… no que se refere à inclusão da "componente do capital" das rendas facturadas nesse ano no âmbito dos contratos de Leasing e de Aluguer de Longa Duração ("ALD") celebrados com os seus clientes;

(…).

Ou seja, em Abril de 2011, no âmbito do mesmo procedimento inspectivo externo, o sujeito passivo informou a Administração Tributária que afinal o pro rata definitivo daquele exercício já não era de 8%, mas sim de 25%, decorrente da inclusão da "componente do capital" das rendas facturadas no âmbito dos contratos de Leasing e aluguer de Longa Duração na fracção mencionada no n.º 4 do art. 23.º do Código do IVA, originando uma regularização adicional de €4.279.119,56 que faz parte do valor de €5.066.331,39 (€787.211,83 + €4.279.119,56) indicado no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica de substituição e Dezembro de 2006, submetida a 30-01-2009.

(…).

Conforme anteriormente descrito, o sujeito passivo para efeitos do apuramento do cálculo do pro rata definitivo de 25%, nos termos do art.º 23.º do Código do IVA, incluiu indevidamente a "componente capital" das rendas facturadas no âmbito dos contratos de Leasing e Aluguer de Longa Duração, tendo apurado no numerador da fracção o montante de €478.917.986,31 ("componente do capital" ou de amortização financeira no valor de €160.302.460,46 registados a crédito na conta "226 – ALD" e €210.245.060,38 registados a crédito da conta "227 – Leasing), e no denominador a importância de €1.985.291.602,82 ("componente do capital" ou de amortização financeira no valor de €160.302.460,46 registados a crédito na conta "226 – ALD" e €282.148.394,5249 registados a crédito da conta "227 – Leasing"), em conformidade com ficheiro informático designado por "Resposta ao Ponto 1 da Notificação da DGCI de 09 de Abril 2010 Adenda"

(…)

O conceito de volume de negócios, no caso das instituições de crédito e de outras instituições financeiras, inserto na alínea a) do n.º 3 do art. 5.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho de 20 de Janeiro, corresponde à soma das seguintes rubricas de proveitos, deduzidos, se for caso disso, do imposto sobre o valor acrescentado e outros impostos directamente aplicáveis aos referidos proveitos:

- Juros e proveitos equiparados;

- Receitas de títulos;

- Comissões recebidas;

- Lucro líquido proveniente de operações financeiras;

- Outros proveitos de exploração.

(…)

Apesar de nos termos do estabelecido na alínea h) do n.º 2 do art. 16.º do Código do IVA, o valor tributável para as operações resultantes de um contrato de locação financeira ser o valor da renda recebida ou a receber do locatário, o certo é que esta é composta de capital e juros, e isto porque a actividade da locadora se restringe a uma actividade financeira, servindo de intermediário entre fornecedor e locatário na transacção do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo, pelo que no leasing financeiro o interesse do locatário reside essencialmente no financiamento que este proporciona.

Logo, face ao referido, anteriormente, a componente financeira correspondente à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem locado, e, não constituindo, por consequência, contrapartida de bens e prestações de serviços, não tem a natureza de proveito, não podendo, por isso, integrar o volume de negócios. O que equivale a dizer que não poderá influenciar o pro rata ou a percentagem de dedução.

Refira-se também que, de acordo com as normas de contabilização da "locação financeira, o registo da amortização financeira tem por objectivo a redução de um crédito concedido pelo locador, enquanto que a parcela dos juros influencia o resultado do exercício.

Como tal, e de acordo com o entendimento vertido na Informação n.º 1763 Direcção de Serviços do IVA, datada de 2008-09-08 no cálculo da percentagem (…).

Também não poderíamos deixar de mencionar a informação n.º 1251, de 15-03-2004 prestada, por parte da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA) (…)

Face ao exposto e ao previsto nos normativos nacionais e comunitários demonstra-se que a opção do sujeito passivo de considerar, no cálculo da fracção prevista no n.º 4 do art. 23.º do Código do IVA, a "componente do capital" ou amortização financeira contida nas rendas facturadas nos contratos de Leasing e Aluguer de Longa Duração, se mostra inadequada e incorrecta.

Daí resulta que, por aplicação do disposto no art.º 23.º do CIVA, a percentagem de dedução do IVA que incidiu sobre os custos comuns deverá ser de 8% em vez de 25%, em virtude da desconsideração da "componente de capital" ou amortização financeira das rendas facturadas do numerador e denominador da fracção prevista no n.º 4 daquele artigo, o que dará lugar a uma correcção de imposto em falta no montante total de €4.279.119,56 (anexo n.º 9), que passamos a discriminar:

***- € 4.141.763,04 –** IVA deduzido indevidamente nos custos comuns, indistintamente utilizados em actividades que conferem o direito à dedução e em actividades que não conferem esse direito, por recálculo incorrecto do pro rata inerente ao incremento da percentagem de dedução de 8% para 25%;*

***- €137.356,52 –** IVA regularizado indevidamente no imobilizado nos termos do art. 24.º ("Regularizações das deduções relativas a bens do activo imobilizado") do Código do IVA, uma vez que o facto subjacente a esta regularização, incremento de 17% no pro rata, ao passar de 8% para 25%, foi objecto de anulação/correcção no âmbito do presente ponto do Projecto de Relatório de Inspecção Tributária. (…)*

6. O impugnante é uma instituição de crédito, cujo objeto social consiste na realização de operações financeiras, nomeadamente a receção de depósitos, operações de crédito, operações de pagamento e a locação financeira, (atividade de leasing e ALD) – fls. 18 a 116 do PA;

7. O impugnante enquadra-se no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações isentas sem direito a dedução, nos termos do n.º 28 do art.º 9.º do CIVA, operações sujeitas e operações isentas com direito a dedução, nos termos do art.º 20.º do CIVA (fls. 18 a 116 do PA);

8. No apuramento do IVA, foi utilizado o método do pro rata de dedução, o qual no exercício de 2006 ascendeu a percentagem de 8% (fls. 36 a 160 do PA);

9. Em 30.01.2009, o impugnante apresentou declaração de substituição (modelo C) relativamente ao período de 2006/12, no qual era considerado a percentagem de 25% por inclusão da componente capital das rendas facturadas, relativas aos contratos de leasing e de aluguer de longa duração (ALD). (fls. 18 a 116 do PA);

10. Em 03.05.2011 foi deduzida a presente impugnação judicial.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar este recurso que nos vem dirigido.

E, a principal questão, passa por delimitar com precisão o âmbito do presente recurso, face ao acórdão proferido pelo TJUE e, bem assim, à argumentação da recorrida no sentido de que, afinal, a questão que aqui é tratada, não é coincidente com a que foi tratada naquele acórdão do TJUE que conheceu do reenvio prejudicial feito por este Supremo Tribunal em outro processo, mas que determinou a suspensão destes autos.

Na sentença recorrida identificou-se do seguinte modo a questão em discussão nos presentes autos:

"*O impugnante alega que…os serviços de inspecção tributária concluem, que a componente de capital das rendas facturadas no âmbito dos contratos de leasing e ALD não se integra no conceito de volume de negócios para efeitos de IVA, não podendo, assim, influenciar o cálculo do pro rata de dedução previsto no n.º 4 do artigo 23º do Código do IVA.*

O impugnante entende que não só a componente de capital das rendas facturadas no âmbito dos contratos de leasing mobiliário e de ALD integra o conceito de volume de negócios para efeitos de IVA, devendo, assim, influenciar o cálculo do pro rata de dedução previsto no n.º 4 do artigo 23º do Código do IVA, e que o conceito de volume de negócios apresentado pelos serviços da administração tributária não tem qualquer relevância.".

E após se ter desenvolvido de modo suficiente diversos argumentos no sentido da tese defendida pelo impugnante, concluiu-se que "*Face ao exposto, é indevido IVA, no valor de € 4.141.763,04 (do ano de 2006) por desconsideração da parcela de capital incluída nas rendas de locação financeira, e de ALD, por violação do n.º 4 do art. 23º e alínea h) do n.º 2 do art. 16º do CIVA.".*

Na questão apreciada pelo TJUE, no seu acórdão datado de 10/07/2014 e constante de fls. 303 a 312 dos autos, a questão a dilucidar era a seguinte -e cujo enquadramento resulta do próprio texto do dito acórdão:

"*10 Na sequência de uma inspeção tributária, realizada em 2007, que teve por objeto o exercício fiscal de 2004, o Banco B……. ficou sujeito, por decisão da Fazenda Pública de 7 de fevereiro de*

2008, ao pagamento de um adicional de IVA, acrescido de juros compensatórios, com o fundamento de que o método utilizado por essa sociedade para determinar o seu direito à dedução tinha levado a uma distorção significativa na determinação do montante de imposto devido.

11 Nessa decisão, a Fazenda Pública não pôs em causa a possibilidade de o Banco B…… calcular o seu pro rata de dedução, no que respeita às suas operações de crédito diferentes da locação financeira, por referência, em substância, à parte das remunerações recebidas referente a operações que conferem direito à dedução. Em contrapartida, considerou, no que respeita às operações de locação financeira, que o facto de ter utilizado como critério a parte do volume de negócios gerada pelas operações que conferiam direito à dedução, sem excluir desse volume de negócios a parte das rendas recebidas que compensavam o custo de aquisição dos veículos, tinha tido por efeito falsear o cálculo do pro rata de dedução.

12 Por impugnação judicial apresentada em 6 de maio de 2008, o Banco B…… contestou no Tribunal Tributário de Lisboa a decisão da Fazenda Pública de 7 de fevereiro de 2008.

13 Esse órgão jurisdicional julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo Banco B……, com o fundamento de que a administração tributária tinha feito uma interpretação contra legem do artigo 23.º, n.º 4, do CIVA, uma vez que esta disposição previa, sem estabelecer qualquer exceção no que respeita às atividades de locação financeira, que o pro rata a utilizar para os bens e serviços de utilização mista devia ser calculado por referência à parte do volume de negócios relativa às operações que conferem direito à dedução. Em conformidade com esta disposição, o Banco B…… deveria ter sido autorizado a ter em consideração a totalidade das rendas pagas pelos locatários.

14 A Fazenda Pública recorreu da sentença proferida em primeira instância para o órgão jurisdicional de reenvio, alegando, em substância, que o litígio não tem por objeto a interpretação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, que precisa a regra de dedução prevista no n.º 1 desse artigo, mas a possibilidade de a administração exigir que um sujeito passivo determine o alcance do seu direito à dedução segundo a afetação dos bens e dos serviços em causa, a fim de sanar uma distorção significativa na tributação. Com efeito, o método utilizado pelo Banco B……, que consistia em incluir no numerador e no denominador da fração que lhe serviu para estabelecer o pro rata de dedução a totalidade das rendas pagas pelos clientes no âmbito dos seus contratos de locação financeira, levava a essa distorção, uma vez que, nomeadamente, a parte das rendas que compensava a aquisição dos veículos não refletia a parte real das despesas relativas aos bens e serviços de utilização mista suscetível de ser imputada às operações tributadas.

15 Foi nestas circunstâncias que o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena, para o denominador do pro rata, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a atividade da banca obtém pelo contrato de locação?»

E seguidamente, fazendo o enquadramento jurídico da questão, escreveu-se naquele acórdão:

"*16 Decorre dos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o litígio no processo principal tem por objeto a legalidade da decisão da Fazenda Pública que recalcula o direito à dedução do Banco B…… no que respeita aos bens e serviços de utilização mista, por aplicação do regime de dedução previsto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA.*

17 Ora, segundo esta disposição, conjugada com o artigo 23.º, n.º 3, do CIVA, no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, um sujeito passivo pode ser obrigado a efetuar a dedução do IVA em função da afetação real da totalidade ou de parte dos bens e serviços utilizados.

18 Assim, a referida disposição reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que é uma disposição derrogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, dessa diretiva.

19 Consequentemente, importa considerar, como confirmou o Governo português na audiência, que o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA constitui a transposição, para o direito interno do Estado-Membro em causa, do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva.

20 Nestas condições, há que considerar que a questão submetida visa, em substância, saber se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros.".

Da leitura atenta que fazemos deste acórdão, podemos concluir, ao contrário do recorrido, que efectivamente a questão que aqui está em discussão é exactamente a mesma, sendo a mesma a norma em apreciação, ou seja, o artigo 23º do CIVA, na redacção com interesse.

Efectivamente, não desconhecendo o TJUE o disposto no artigo 23º do CIVA, porque o cita expressamente, e que foi com base na interpretação que o Tribunal Nacional fez daquele artigo 23º, n.º 4, para julgar procedente a impugnação, identificou a questão a decidir como a de saber se um *Estado-Membro pode obrigar um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros.*

Aliás, a formulação da questão nestes termos, é coincidente com a formulação apresentada pela recorrida nas suas contra-alegações, e que passava por saber se "*É compatível com o disposto nos artigos 17, n.º 5 e 19, n.º 1, da Sexta Diretiva do IVA a interpretação do artigo 23º, n.º 4, do Código do IVA, na redação vigente a 31.12.2006, segundo a qual, para efeitos do cálculo do pro rata geral de dedução, o montante das operações constante do numerador e do denominador da fração deve incluir apenas a componente de juros que integra a renda faturada nos contratos de locação financeira mobiliária e ALD?*".

Portanto, a interpretação que deve ser feita do artigo 23º do CIVA, no entender do TJUE, deve englobar necessariamente todos os seus números e não apenas os n.ºs. 1 e 4 como parece fazer crer a recorrida.

E portanto, o TJUE ao determinar que, *o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros*, pronunciou-se expressamente sobre a concreta situação dos autos.

Não há qualquer dúvida que também no caso dos autos a AT impôs à recorrida um critério e método diferente de cálculo, precisamente por questionar e não concordar com os resultados produzidos pelo método de cálculo utilizado pela recorrida. E isso resulta claramente do segmento do relatório da AT reproduzido na matéria de facto, encontrando-se aí claramente indicadas as razões que determinam o critério adoptado pela AT, quer o próprio critério em si mesmo considerado, cfr. fls. 47 a 49 do relatório junto ao PA apenso.

Ora, não se conseguindo vislumbrar, face aos argumentos trazidos pela recorrida aos autos, quando se pronunciou sobre o acórdão do TJUE, que esta solução jurídica definida pelo TJUE não seja coincidente com a situação de facto e de direito retratada no presente processo, não vemos como não lhe aplicar tal doutrina e, por consequência, teremos que concluir que a sentença recorrida errou ao julgar procedente esta ilegalidade que vinha assacada ao acto de liquidação impugnado.

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em:

- conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar "*in totum*" a sentença recorrida;
- julgar improcedente esta concreta ilegalidade que vinha assacada ao acto de liquidação impugnado;
-ordenar a baixa dos autos ao Tribunal a quo, para conhecer das restantes questões cujo conhecimento ficou prejudicado, recolhendo, se necessário, novos elementos de facto.

Custas deste recurso pela recorrida.

D.N.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Taxa. Imposto. Taxa pela realização de Infra-Estruturas Urbanísticas. Taxa de Urbanização. Fundamentação. Audiência Prévia.

Sumário:

I — A denominada taxa de urbanização, prevista no artigo 1.º da Taxa Municipal de Infra-Estruturas Urbanísticas da CML, é uma taxa e não um imposto.
II — A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente.
III — O acto de liquidação dessa mesma taxa, porque se trata de um acto estritamente vinculado, que surge na decorrência de meras operações aritméticas, não contendo em si mesmo a definição jurídica do direito do interessado, não deve ser antecedido de audiência prévia.

Processo n.º 1242/13-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……. SA, inconformada, recorreu para o TCA Sul, da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa datada de 29 de Fevereiro de 2011, que julgou improcedente a impugnação judicial contra os actos de liquidação da taxa municipal por parte da Câmara Municipal de Lisboa, pela realização de infra-estruturas, no valor de 81.701.575$00 e de coima no valor de 10.050.000$00. O TCA Sul por decisão de 25 de Junho de 2013, declarou-se incompetente em razão da hierarquia, considerando competente este Supremo Tribunal, para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A – DA INEXEGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUB JUDICE

1.ª A exigibilidade dos tributos em causa dependia, em primeira linha, da verificação dos pressupostos previstos no art. 1º do RTRIU:

(i) Existência de uma prestação efectiva e específica por parte do Município de Lisboa - "... contrapartida devida ao município pelas utilidades prestadas aos particulares pelas infra estruturas urbanísticas primárias e secundárias…";

(ii) Realização, remodelação ou reforço de concretas infra-estruturas urbanísticas por aquela entidade pública - realização, remodelação ou reforço…;

(iii) Consequência do licenciamento de determinada operação urbanística - "…consequência de operações de construção, reconstrução ou ampliação de edifícios ou de alterações na forma de utilização destes …" - cfr. texto nºs 1 a 5;

2ª. No caso sub judice não se verificam os pressupostos de que dependia a exigibilidade das quantias em causa, contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, pelo que é manifesto que não se constituiu qualquer facto tributário, não sendo exigível qualquer taxa pela realização de infra estruturas urbanísticas (v. art. 1º do RTRIU), pois:

a) No presente processo não se provou a existência de qualquer prestação efectiva e específica por parte do Município de Lisboa, traduzida na realização, remodelação ou reforço de quaisquer infra-estruturas urbanísticas, primárias ou secundárias, em consequência da operação urbanística em causa;

b) No presente processo ficou claramente demonstrado e provado que, decorridos mais de doze anos sobre a data do licenciamento concedido à ora recorrente, não se verificou qualquer abertura, alargamento ou regularização da via pública e, além disso, os serviços da CML não identificaram qualquer infra - estrutura urbanística a realizar, remodelar ou a reforçar em consequência da construção e nunca especificaram para que infra-estruturas urbanísticas era efectuado aquele pagamento;

c) Com o pagamento dos tributos em causa, a ora recorrente não adquiriu o direito à utilização individualizada ou efectiva de qualquer infra-estrutura - cfr. texto n.º 1 a 5;

B – DA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DO RTRIU

3.ª Contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, o tributo denominado "taxa urbanística" integra in casu um imposto ou contribuição especial (v. art. 4º/3 da LGT), estando assim sujeito ao regime jurídico dos impostos (v. art.º 4º da LGT) - cfr. texto nºs. 6 a 10;

4.ª As normas do RTRIU com o sentido normativo que lhes foi atribuído e na sua aplicação ao caso sub judice, são inconstitucionais, pois criaram uma contribuição especial, que, nos termos do art. 4º/3 da LGT, tem a natureza de imposto não previsto na lei (v. arts. 103º/2/ e 165º/1/i da CRP) cfr.- texto nºs. 6 a 10;

C – DA NULIDADE DOS TRIBUTOS SUB JUDICE

5.ª Os actos sub judice são nulos, pois os órgãos e agentes das autarquias locais não podem criar tributos que não se encontrem previstos na lei, traduzindo-se na criação de obrigações tributárias sem base legal (v. arts. 103º e 165º/1/i) da CRP; cfr. art.º 88º/1/a) e c) do DL 100/84, de 29 de Março e art. 1º/4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro e art.º 2º/4 da Lei 42/98, de 6 de Agosto) - cfr. texto nº. 11 a 17;

6.ª Os actos sub judice são nulos, pois violaram o princípio reforçado da legalidade tributária (v. art. 103º da CRP e art. 133º/1 e 2/d) do CPA) e o direito fundamental de propriedade privada (v. art. 62º da CRP) - cfr. texto nºs. 11 a 17;

7.ª Os actos sub judice são ainda claramente nulos, por inexistência de factos tributários, por falta de elementos essenciais e por falta de atribuições (v. art. 133º/1 e 2/b do CPA) - cfr. texto nºs. 11 a 17;

D – DO DIREITO À DEVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA ORA RECORRENTE

8.ª O tributo em causa foi ilegalmente exigido à ora recorrente, que sempre terá o "direito, decorrente, do carácter bilateral das taxas, de pedir e de obter a devolução do que houver antecipadamente pago a tal título" pois o ML não realizou, remodelou ou reforçou quaisquer infra - estruturas urbanísticas, em consequência da operação urbanística em causa (v. Ac. TC n.º 258/2008; cfr. art. 30º/1/c) da LGT) - cfr. texto nºs. 18 a 20;

E – DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

9.ª O acto tributário sub judice enferma de manifesta e absoluta falta de fundamentação de facto e de direito, pois:

- Não se verificam nem foram invocados os pressupostos de facto que permitiriam a liquidação e cobrança do tributo, da coima e do factor de majoração (v. art. 268º/3 da CRP; cfr. arts. 19º/b, 21º, 64º e 82º do CPT, art. 77º da LGT e arts. 124º e 125º do CPA);

- Não foram invocados quaisquer fundamentos de direito, não se indicando, nem concretizando a aplicação de quaisquer normas jurídicas, ao abrigo das quais, pudesse ser liquidado e cobrado o tributo, e aplicados a coima e o factor de majoração (v. art. 268º/3 da CRP; cfr. arts. 19/b, 21º, 64º e 82º do CPT, art. 77º da LGT e arts. 124º e 125º do CPA) - cfr. texto nºs 21 a 25;

10.ª Do acto sub judice não constam os fundamentos de facto que permitiriam a aplicação do art. 1º RTRIU, nomeadamente, que infra-estruturas urbanísticas primárias ou secundárias em concreto foram realizadas, remodeladas ou reforçadas pelo Município de Lisboa, e consequência da operação urbanística em causa - cfr. texto nºs 21 a 25:

11.ª O acto sub judice no qual apenas se refere "a ampliação, taxa urbanística e coima para o prédio sito Rua ……, n.º …….. (v. FP, als. h) a k) e doc. junto com o r.i.) não indica os fundamentos de facto e de direito que pudessem justificar a inexistência de audição prévia da recorrente, tanto mais que estão em causa actos autónomos, lesivos e sancionatórios - cfr. texto nºs 21 a 25;

12.ª O acto em análise enferma assim de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura ou incongruente, pelo que foram frontalmente violados o art. 268º/3 da CRP, os arts. 124º e 125º do CPA e o art. 77º da LGT - cfr. texto nºs. 21 a 25;

F – DA PRETERIÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA DA ORA RECORRENTE

13.ª No caso sub judice estamos claramente perante um processo sancionatório pois, além da TRIU, o ML exigiu à ora recorrente o pagamento de uma coima e aplicou um factor de majoração, pelo que foi frontalmente violado o disposto nos arts. 2º, 18º, 32º/10 e 267º/5 da CRP, no art. 60º da LGT, nos arts. 8º e 100º e segs. do CPA e no art. 19º/c do CPC - cfr. texto nºs 26 a 30;

14.ª No caso em análise não se verificou qualquer facto ou situação que permitisse a dispensa de audiência prévia da ora recorrente (v. arts. 2º, 18º, 32º/10 e 267º/5 da CRP, e, mesmo que existisse - o que não se aceita -, sempre teria que ser invocado fundamentadamente (v. art. 103º/2 do CPA) - cfr texto nºs 26 a 30.

NESTES TERMOS, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

1. O presente Recurso foi incorrectamente dirigido ao Tribunal Central Administrativo Sul.

2. Com efeito, a Recorrente no presente recurso não põe em causa, em momento algum, seja no corpo alegatório, seja nas conclusões que deduz, a matéria assente, pelo contrário, inicia as suas alegações aceitando a matéria de facto dada como provada na douta Sentença recorrida.

3. Neste contexto, nas Conclusões apresentadas pela Recorrente, e que fixam o objecto do Recurso, não é referida matéria de facto, tendo por exclusivo fundamento matéria de direito e questões jurídicas que entende enfermarem a decisão do Tribunal a quo.

4. Tratando-se exclusivamente de matéria de direito, o presente recurso deveria ter sido Interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, sob pena de violação das regras de competência em razão da matéria, facto que nos termos do n.º 2, do artigo 18º do CPPT, determina a incompetência absoluta deste Venerando Tribunal Superior.

5. Não assiste razão à Recorrente quando pretende demonstrar a inexigibilidade da TRIU, fazendo-a consubstanciar na inexistência de facto tributário que legitime a liquidação impugnada. Argumento este que faz assentar não na prova produzida nos autos, mas antes, em considerações que lhe são próprias e que não encontram na matéria assente qualquer fundamento, porquanto, não resulta provado nestes autos que o Município de Lisboa não tenha realizado, ou que não tenha tido que realizar as infra estruturas urbanísticas de que a TRIU constitui contrapartida. Nem tão pouco, a Recorrente, ao contrário do que sistematicamente faz, ao aludir o hiato temporal de doze anos, pode afirmar e muito menos

sustentar que tais infra-estruturas não foram realizadas ou mesmo que não tenham que ser realizadas pelo Município de Lisboa;

6. O facto tributário da TRIU opera com o licenciamento, titulado pelo alvará, momento em que simultaneamente, surge para o respectivo titular, por um lado, o direito a construir, de acordo com o projecto licenciado e, por outro lado, o dever de compensar o município pela readequação das infra-estruturas urbanísticas, pelo mesmo motivadas, cuja necessidade se afere, através de critérios objectivos disciplinados no Regulamento da TRIU e que, no caso dos autos, se aplicaram ao cálculo da base tributável.

7. Como consta da matéria assente na douta Sentença do Tribunal a quo [alíneas a), b), c) e i) dos Factos Provados], o Processo n.º 1822/OB/1992 licenciado, consubstancia um projecto de alterações ao Processo n.º 3480/OB/88, que implicou um aumento de área de construção relativamente à que estava autorizada no anterior projecto e a legalização das obras realizadas, determinando, assim, pela aplicação das normas regulamentares, a incidência da TRIU.

8. Socorre-se a Recorrente das considerações feitas pelas testemunhas inquiridas acerca da construção, remodelação ou reforço de infra-estruturas urbanísticas, as quais não são, de qualquer modo, suficientemente demonstrativas, relativamente às utilidades de que a TRIU constitui contrapartida e que, nessa medida, se destina a remunerar.

9. Efectivamente, subjaz à regulamentação da TRIU o principio de acordo com o qual existe uma relação directa e quantificável entre determinado facto (ampliação do imóvel) e o aumento efectivo ou tão só possível - do número de utentes, a qual torna indispensável ou, tão só, conveniente o redimensionamento das infra-estruturas existentes, dado que estas estão projectadas, para cada zona da cidade, em função do número de utilizadores previsível, em cada momento e em função das construções existentes, sendo, pois, a ampliação de área como a que está em causa no Licenciamento que esteve na base da liquidação impugnada passível, per si, de conduzir ao aumento daqueles.

10. Do mesmo modo, não assiste razão à Recorrente quando pretende, com os mesmos depoimentos, demonstrar que à exigência da TRIU não correspondeu qualquer utilidade individualizada prestada pelo Município, uma vez que as utilidades/infra-estruturas a que respeita a TRIU são demasiado vastas, para que sejam apreendidas ou, sequer, descritas, pelas testemunhas inquiridas, as quais, de qualquer modo, não poderiam ter conhecimento pessoal das mesmas, quer relativamente à sua execução, quer quanto ao seu planeamento ou estruturação, por parte do Município, considerando que estas estão em constante evolução, em decorrência das diferentes construções que vão alterando o tecido urbanístico da Cidade, entre as quais se encontra a construção da Recorrente.

11. Directa ou indirectamente, a ampliação do edifício em causa terá, forçosamente, que ser equacionada pelo Município, sempre que este considerar as infra - estruturas necessárias para a zona em que o mesmo se insere e tal facto não é do conhecimento pessoal das testemunhas inquiridas que, de qualquer modo, não demonstraram, ter conhecimentos de ciência bastantes para tal efeito.

12. Doutro passo, defende a Recorrente a inconstitucionalidade orgânica e material do Regulamento da TRIU. Todavia, não merecem provimento os argumentos da Recorrente, pois o tributo liquidado reveste a natureza jurídica de taxa, como bem se concluiu, considerando o sentido normativo e a aplicação do direito na douta Sentença do Tribunal a quo.

13. Neste preciso contexto, na aplicação do direito ao facto, frisa a Recorrida que ao longo dos autos, designadamente no Parecer do Ministério Público, a fls. 147 a 150, é notória e conclusiva a recondução da TRIU à figura jurídica de taxa, sendo aliás, como é exemplo o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 258/2008, proferido no Processo n.º 958/07 alvitrado pela Recorrente, pacifica a jurisprudência dos nossos Tribunais Superior a propósito da natureza jurídica da TRIU e da constitucionalidade do seu Regulamento, designadamente, o Edital n.º 122/95, de 5 de Dezembro.

14. A TRIU, tem suporte no Edital n.º 122/95, de 5 de Dezembro, que aprovou o respectivo regulamento, nos termos do disposto na Lei das Finanças Locais então em vigor, cujo art. 11.º, alínea a) habilitava os municípios a cobrarem taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas, ao que acrescia a alínea l), do n.º 2, do art. 39.º, da Lei 100/89, de acordo com a qual competia à Assembleia Municipal o estabelecimento das taxas municipais e a fixação dos quantitativos das mesmas;

15. O Regulamento da TRIU foi aprovado pela Assembleia Municipal, no exercício do poder regulamentar próprio dos municípios, consagrado no artigo 241º da Constituição da República Portuguesa, na qual é igualmente previsto que os municípios dispõem de poder tributário próprio, nos termos previstos na lei (cfr. artigo 238.º).

16. Dos arts. 1º e 2º do Regulamento da TRIU conclui-se que a mesma incide sobre a construção, alteração ou reconstrução de edifícios, ampliação ou alteração de edifícios ou fracções existentes, desde que determinem ou venham a determinar, directa ou indirectamente, a prestação, pelo município, de construção, reconstrução, ampliação ou alteração de infra-estruturas urbanísticas primárias ou secundárias ou encargos de planeamento e ordenamento urbanístico, sendo os valores a aplicar os previstos, para cada ano, na Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais respectivamente em vigor;

17. A TRIU é devida como contrapartida do impacto que a realização das operações urbanísticas provoca no esforço de infra - estruturação geral suportada pelo Município, esforço esse aferido em função das características do projecto licenciado, o qual determina os contornos da base tributável, fornecidos pelo próprio promotor da obra/requente do licenciamento;

18. Tal contrapartida decorre dos arts. 1º e 2º, do Regulamento da TRIU, nos quais é determinado que tal receita compreende, para o Município, a retribuição das utilidades prestadas aos particulares no âmbito das infra-estruturas urbanísticas, quer primárias, quer secundárias, cuja realização, remodelação ou reforço seja ou venha a ser consequência directa ou indirecta de operações de construção, reconstrução ou ampliação de edifícios ou de alterações na sua forma de utilização bem como de planeamento e ordenamento urbanístico, passíveis de envolver uma carga ou sobrecarga urbana;

19. Está subjacente à regulamentação deste tributo o princípio de acordo com o qual existe uma relação directa e quantificável entre o referido facto (ampliação in casu) e o aumento - efectivo ou tão só possível - do número de utentes, a qual torna indispensável ou, tão só, conveniente o redimensionamento das infra - estruturas existentes, dado que estas estão projectadas, para cada zona da cidade, em função do número de utilizadores previsível, em cada momento e em função das construções existentes, sendo uma alteração destas passível, per si, de conduzir ao aumento daqueles;

20. A TRIU assume a natureza de uma taxa, constituindo o facto gerador da relação jurídico-tributária subjacente à mesma, designadamente, a construção, reconstrução, ou ampliação de edifícios ou alterações da sua forma de utilização, enquanto condição determinante, directa ou indirectamente, da prestação de algumas das utilidades referidas nos artigos 1.º e 2.º, do Regulamento respectivo;

21. O facto de o pagamento da TRIU anteceder a efectiva prestação do serviço público (situação em que a fruição, para o particular ou a mera possibilidade de utilidade correspectiva não é imediata), não retira à mesma o carácter bilateral, que constitui característica essencial das taxas, não importando ao conceito de sinalagma a estrita equivalência económica mas apenas a equivalência jurídica;

22. Na taxa, a contraprestação pública não tem que conduzir a um benefício directo para aquele que procede ao pagamento, nem as contrapartidas terão, necessariamente, suporte num serviço público divisível, dada a própria diversidade das mesmas (designadamente, espaços verdes, públicos, redes viárias, etc.);

23. A fundamentação da TRIU reside na existência de uma relação directa entre a área de construção (autorizada no âmbito do licenciamento) e o respectivo uso, com o número de utentes, a qual espelha uma preocupação de proximidade entre o custo, a utilidade da prestação do serviço e o montante da taxa;

24. O volume de construção licenciado tem relação directa com o impacto que o edifício virá a determinar sobre as infra-estruturas existentes e, logo, com o redimensionamento das mesmas, cuja responsabilidade incumbe ao município;

25. Não é o facto de tal esforço de infra-estruturação poder gerar utilidades para o público em geral que retira a sinalagmaticidade da prestação correlativa, uma vez que o responsável pelo pagamento também irá, ou poderá, auferir utilidades próprias, desfrutando, nessa medida, da divisibilidade e especificidade característicos do tributo cujo pagamento efectuou: uma taxa;

26. Encontra-se, assim, ultrapassada a questão da constitucionalidade orgânica e material, postas em causa pela Impugnante, uma vez que os Municípios dispõem de habilitação, constitucional e legal para a respectiva liquidação, nos termos conjugados dos arts. 238.º e 241.º da Constituição da República Portuguesa e 11.º, a), e da Lei das Finanças Locais ao tempo em vigor, a já mencionada Lei n.º1/87, que consagrava expressamente, no elenco de taxas que habilita os municípios a cobrar a devida pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas, ao abrigo de tais leis habilitantes, foi aprovado o Regulamento da TRIU, publicado por intermédio do Edital 122/95, de 5 de Dezembro;

27. Não padecem de vício de inconstitucionalidade as normas regulamentares que fixaram a TRIU, enquadradas na habilitação concedida pela Lei das Finanças Locais em vigor à data da verificação do facto tributário, não lhe sendo aplicável, ao contrário do que defende a Impugnante, o princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de Decreto-Lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa, vertido no art. 103º da Constituição da República, como tem concluído a Jurisprudência dos Tribunais Superiores;

28. Pelo exposto, não assiste razão à Recorrente, quando considera que a TRIU se identifica com a figura da contribuição especial e sujeita ao regime estabelecido legalmente para os impostos.

29. Resulta claro que a TRIU sindicada sempre revestiria qualidade de taxa, sempre teria subjacente o necessário sinalagma, e sempre seria o RTRIU aplicável à ampliação licenciada. Sendo assim porque a necessidade das designadas infra-estruturas, primárias ou secundárias, pode ser actual ou futura, o que constitui particular relevância numa taxa como a TRIU, inerente a todos os elementos que constituem o que actualmente se designa Cidade, pelos quais o município é responsável, designadamente ao nível da sua concepção, criação/construção, reestruturação/remodelação e constante adaptação, de acordo com aquela que vier a ser a evolução urbanística da Cidade, de cuja delimitação o município é igualmente responsável, e dos quais a Recorrente, necessariamente, beneficiou e beneficia, em resultado do licenciamento que promoveu e foi deferido.

30. Nem pode afirmar-se, como faz a Recorrente, que a zona onde se localiza a infra estrutura licenciada se encontra dotada de todas as infra-estruturas, e não carece de intervenção por parte do município, uma vez que as Cidades e seus tecidos urbanos se encontram em constante mutação, carecendo sistemática e reiteradamente de intervenção municipal, ao nível das infra-estruturas que as servem e são absolutamente necessárias para o seu normal funcionamento, e para a satisfação das necessidades, colectivas e individuais.

31. A TRIU não tem, assim, qualquer proximidade com este tipo tributário o qual, é certo, e como afirma a Recorrente, se rege pela disciplina dos impostos, mas se distancia da taxa ora em causa, devida como contrapartida pela realização, reforço ou remodelação de infra-estruturas urbanísticas primárias ou secundárias que se mostrem ou venham a mostrar necessárias como resultado, directo ou indirecto, de obra de construção, reconstrução ou ampliação de edifícios ou suas fracções, ou de alterações do uso destes.

32. Quanto à alegada ineficácia do RTRIU refere a Recorrida que, no texto do Edital que procedeu à publicação do RTRIU aqui em causa (o que serviu de fundamento à liquidação da TRIU impugnada), é patente a invocação da lei habilitante.

33. Doutro passo, quanto à alegada nulidade dos actos impugnados, sempre dirá a Recorrida, ainda que procedessem os vícios que a Recorrente invoca, o que não se admite, nem concede, a consequência dos mesmos nunca seria a nulidade, mas a mera anulabilidade, vício imputável a um acto de liquidação que eventualmente aplique norma inconstitucional.

34. No ordenamento jurídico-administrativo português, o regime regra de invalidade dos actos é a anulabilidade, por razões de segurança jurídica, a qual assegura que, padecendo um acto de vício que implique a sua anulabilidade, decorrido determinado hiato temporal sem que a sua validade seja atacada, tal acto se converta em definitivo, tornando-se assim válido.

35. Por esse motivo, encontram-se enumeradas na lei as situações que conduzem à nulidade dos actos administrativos, melhor será dizer, atendendo à matéria dos autos, dos actos administrativos tributários, considerando que o Código do Procedimento Administrativo (CPA) é subsidiariamente aplicável no domínio do procedimento e do processo tributário.

36. À enumeração dos actos a que a lei atribui como sanção a nulidade é a constante do art. 133º do CPA, nos termos de cuja alínea d), do n.º 2 e do n.º 1, serão nulos os actos a que falte um dos elementos essenciais [sendo estes os previstos nas alíneas a), b), e) e g), do n.º 1 do CPA], ou aqueles para os quais exista expressa previsão legal nesse sentido.

37. Tendo em conta a data de verificação do facto tributário em causa nos autos de Impugnação Judicial, e as normas legais e regulamentares que os disciplinavam, supra elencadas, não previam tal cominação para os actos de Liquidação, mas sim para as deliberações que tivessem determinado o lançamento dos mesmos (ou seja, para as normas de incidência que enformavam a Liquidação propriamente dita).

38. O acto de liquidação TRIU cuja douta Sentença é alvo do presente recurso não é enquadrável na citada disposição legal. Efectivamente, o acto de liquidação sub judice configura acto de aplicação de normas em vigor, sendo que a alegada nulidade destas não implica, nem poderia implicar, a nulidade daquele.

39. O acto que procede ao lançamento dos tributos não é o acto que procede à liquidação, limitando-se este último a uma verificação dos pressupostos de incidência das normas existentes e em vigor, e ao cálculo da dívida tributária;

40. O acto de liquidação da TRIU foi praticado no uso de atribuições e competências legalmente cometidas ao Município de Lisboa, e com base nas normas em vigor ao tempo da liquidação, que delimitavam o campo de incidência dos tributos em causa, improcedendo de igual modo o invocado quanto à alegada nulidade por falta de elementos essenciais, por carência de norma jurídica que fundamentasse os actos de liquidação, e por falta de pressuposto de facto (cuja verificação igualmente já se demonstrou).

41. De forma a tentar enquadrar o acto cuja legalidade vem sindicar no regime da nulidade, alega a Recorrente que o mesmo ofende o princípio da legalidade tributária reforçada e o direito de propriedade. Quanto ao primeiro, demonstrou-se sobejamente a adequação do acto de liquidação com a disciplina jurídica do exercício dos poderes regulamentares e tributários por parte dos municípios. A propósito do invocado princípio da propriedade privada, a Recorrida louva-se no Acórdão do STA de 29/11/2006, proferido no Proc. n.º 479/06 ao considerar: E o mesmo se diga, mutatis mutandis, em relação a acto que aplique norma inconstitucional, salvo se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental (...) o que não é o caso do princípio da legalidade ou do direito à propriedade privada que não é absoluto ou ilimitado, como o TC vem acentuando. Às imposições tributárias não podem ser vistas como restrições ao direito de propriedade mas antes como limites implícitos deste direito, mesmo que se considere o direito de propriedade um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias.

42. O acto de liquidação impugnado plenamente válido e eficaz na ordem jurídica, como entendimento versado na douta Sentença Recorrida;

43. Alega, erroneamente, a Recorrente que os actos impugnados enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito.

44. Não pode a Recorrida, nesta sede, deixar de frisar que no objecto recurso não cabe qualquer apreciação da parte respeitante à coima, se formou caso julgado formal. Não obstante, a Recorrente, cerca-se de constantes alusões e considerações conclusivas relativamente à mesma para argumentar, sem que a razão lhe assista, a falta de fundamentação dos actos de liquidação da TRIU. Termos em que, tais referências, deverão ser consideradas excluídas do objecto dos presentes autos.

45. Doutro passo, o acto de liquidação impugnado mostra-se fundamentado, como pode concluir-se de fls.257 do Processo n.º 1822/OB/92, alínea i) dos factos provados, não se verificando qualquer insuficiência, obscuridade ou incongruência do mesmo, sendo indicados os dispositivos legais ao abrigo dos quais é efectuada a liquidação (art. 4º do Edital n.º 122/95), bem como os elementos de facto, constantes do licenciamento que determinaram a mesma.

46. Da antedita informação, foi a Recorrente notificada, bem como da constante a fls. 426 do Processo n.º 1822/OB/1992, e tanto as apreendeu na íntegra que veio questionar nos presentes autos o acto de Liquidação da TRIU, atacando-o e imputando-lhe vícios que demonstram, claramente, que a impugnante, ora Recorrente, o apreendeu em toda a sua dimensão.

47. Efectivamente, dúvidas houvesse, é por demais vidente, que a Recorrente bem entendeu o iter cognoscitivo do autor do acto e o itinerário valorativo do acto que determinou a liquidação da TRIU que, aliás, impugnou.

48. Retirando-se das palavras da Recorrente a insuficiência da notificação a fls. 426 do Processo 1822/OB/1992, dispunha a mesma do mecanismo previsto no artigo 22.º do CPT, podendo requer a notificação da fundamentação ou a passagem de certidão que a contivesse. Não tendo lançado mão de tal dispositivo e tendo impugnado o acto de liquidação da TRIU, nos termos em que o fez, viu precludir o seu direito de invocar quaisquer vícios das notificações que os deram a conhecer.

49. Ademais, sempre se dirá que da fundamentação do acto de liquidação, como bem se afirma na douta Sentença recorrida, apenas tem de constar o cálculo efectuado e a norma ao abrigo da qual a mesma é devida, não cabendo no âmbito da referida fundamentação as razões da dispensa da audiência prévia.

50. Improcede assim, em absoluto, a alegada falta de fundamentação do acto de Liquidação impugnado.

51. Igualmente quanto à alegada falta de audição em momento anterior ao da liquidação, improcedem as razões da Recorrente. Uma vez mais, insiste a Recorrida, nesta sede, que no objecto do presente recurso não cabe qualquer apreciação da parte respeitante à coima aplicada pela CML.

52. A ausência de razão jurídica da Recorrente é manifesta, desde logo, por a audiência dos interessados só ter vindo a dispor de consagração no seio do procedimento tributário com a Lei Geral Tributária, que ainda não vigorava nos diferentes momentos de prática dos distintos actos aqui em causa;

53. Ainda que assim não acontecesse, é dispensada a audição, naquele diploma, sempre que a liquidação se basear nas declarações do contribuinte (cfr. n.º 2, do art. 60.º, da LGT), situação que se verifica in casu, uma vez que a liquidação é efectuada com base nos elementos constantes do processo de licenciamento, os quais são facultados pelo requerente do licenciamento, no projecto que submete a apreciação municipal. A liquidação da TRIU é o resultado de uma operação aritmética, determinada pela aplicação da respectiva fórmula de cálculo aos dados integrantes do licenciamento, definidos pelo respectivo requerente, atento o disposto no artigo 4º do RTRIU.

54. Ora, tal realidade, como bem sabe a Recorrente, encontra-se espelhada na liquidação da TRIU objecto da Impugnação Judicial, de cuja decisão de improcedência vem interposto o presente recurso, sendo o factor de majoração (legalização da obra) aplicado na liquidação impugnada decorrente de uma simples operação aritmética concretamente estipulada no mesmo artigo 4º do RTRIU. Sendo certo que o montante e respectivo cálculo da liquidação de TRIU não foram, pela Recorrente, postos em causa na Impugnação Judicial.

55. Tal cálculo, simples operação aritmética, insiste-se, foi, no estrito cumprimento das normas regulamentares em vigor à data dos factos, efectuado pelo município.

56. Mesmo considerando as normas do CPA, invocadas pela Recorrente, na realidade, para além de as mesmas disciplinarem o procedimento tendente ao licenciamento, mas não o procedimento autónomo, de liquidação da taxa, é de referir que mesmo no âmbito daquele Diploma existem situações em que a audiência de interessados se degrada em formalidade não essencial, designadamente quando se trate de actuação vinculada e nada exista, que o particular possa trazer de novo, e que seja susceptível de alterar a decisão, como acontece, manifestamente, na liquidação de uma taxa como a TRU, na qual a respectiva disciplina jurídica e os elementos constantes do licenciamento delimitam a decisão.

57. Improcedem em absoluto aos argumentos invocados pela Recorrente para justificar o vício de falta de audiência prévia, atenta não só a forma como é determinada a taxa, como também, ao facto de que esta não só impugnou o acto de liquidação, assacando-lhe vícios, como o fez lançando mão dos meios legais ao seu dispor.

58. Quanto ao alegado direito à devolução dos tributos pagos pela Recorrente, para além de, como se deixou claro supra, improceder por completo o invocado direito, por não se verificarem os vícios que a mesma pretende imputar ao acto de liquidação da TRIU sub Judice, não consta do Processo n.º 1822/OB/1992, que tenha sido feito qualquer pagamento. Pelo contrário, a fls. 427 do Processo 1822/OB/1992, consta informação dos serviços indicado que a taxa não foi paga. Não sendo de qualquer forma a sua apreciação objecto do presente recurso, por se tratar de questão nova.

59. O acto de liquidação da TRIU questionado nos presentes autos foi praticado de acordo com lei habilitante expressa, no pleno uso das competências atribuídas por lei aos municípios e de acordo com a forma prevista na lei para o efeito, não padecendo de vício ou irregularidade, sendo plenamente válido e exigível, improcedendo na sua totalidade os argumentos invocados pela Recorrente.

Nestes termos e nos demais de Direito se conclui, invocando o douto suprimento de V.Exªs, pela manutenção da douta Sentença recorrida, assim se fazendo a já costumada JUSTIÇA.

O Ministério Público, notificado veio acolher o parecer do MP do TCA Sul de fls. 401 a 403 dos autos, que, se pronunciou pela improcedência total do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

a) Em 12 de Junho de 1992, a impugnante requereu à Câmara Municipal de Lisboa a aprovação de um projecto relativo às alterações a introduzir no prédio em construção, sito na Rua ……, nº……, em Lisboa, a que se referia o Processo Camarário nº3480/OB/88, Obra nº60831, com a Licença nº281 [documento de fls. 1 do processo administrativo apenso - Processo nº1822/OB/1992].

b) O pedido referido em a) deu origem ao processo camarário n.º 1822/OB/1992 [carimbo aposto no documento de fls. 1 do processo administrativo apenso – Processo nº1822/OB/1992].

c) O pedido referido em a) foi acompanhado de Memória Descritiva onde consta além do mais, o seguinte: "(...) Refere-se a presente memória descritiva ao projecto de alterações que a B……. pretende introduzir no seu edifício da Rua ……, fase de construção.

O projecto apresentado inclui a ampliação em altura de mais um piso recuado, e o fecho da zona do logradouro ao nível do 1º andar, para além de pequenos acertos pontuais. Como se observa no desenho do Alçado Principal a elevação de um piso recuado, resulta num maior equilíbrio em relação aos prédios confinantes, sem que seja alterada a leitura arquitectónica do arruamento que permite cércea a esta ampliação.

A nível dos alçados procurou-se a substituição da fachada cortina por paramentos forrados a pedra alternando com caixilhos de alumínio bronze, conferindo assim uma maior dignidade do edifício.

Relativamente ao alçado posterior optou-se por uma nova localização da escada de emergência, incluído o espaço ocupado pela escada inicial na zona de escritório, dando assim uma maior uniformidade ao alçado.

Interiormente houve a necessidade de rodar a zona de elevadores permitindo desta forma a criação de couretes para a localização das instalações técnicas. Junto às instalações sanitárias localizou-se uma pequena zona de copa de apoio à área do escritório.

Ao nível das caves, procedeu-se a um novo traçado da rampa de acesso ao parqueamento por razões construtivas. (...). [documento de fls. 7 do processo administrativo apenso - Processo nº1822/OB/1992].

d) Por despacho de 10 de Setembro de 1993, o pedido de aprovação referido em a) foi indeferido [documento de fls. 58 do processo administrativo apenso - Processo nº1822/OB/1992]

e) A impugnante foi notificada do despacho referido em d) por ofício de 14 de Setembro de 1993 [documento de fls. 59 do processo administrativo apenso - Processo nº1822/OB/1992].

f) Em 16 de Junho de 1994, a impugnante requereu ao Presidente da Câmara Municipal de Lisboa a reapreciação do Processo nº1822/OB/92 [documento de fls. 1 e 2 do processo administrativo apenso - Processo nº2478/PGU/1994]

g) Por despacho do presidente da Câmara Municipal de Lisboa de 24 de Dezembro de 1997, o pedido referido em a) foi deferido [documento de fls. 413 e 414 do processo administrativo apenso - Processo n.º 1822/OB/1992]

h) Através da Informação nº28/DGI/DEI, elaborada pelo Departamento de Gestão Imobiliária, foi efectuado o cálculo da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU), no montante total de 70.336.875$00 [documento de fls. 257 do processo administrativo apenso - Processo nº1822/OB/1992]

i) Na Informação referida em h) consta, além do mais, o seguinte: "(...) O presente processo foi deferido por Sua Exa. o Presidente em 14/08/96 a fls. 54 do processo 2478/PGU/94 e trata da legalização de obras, sujeitas ao pagamento do art.º 4º do Edital nº122/95, conforme cálculo a seguir indicado:

Taxa Urbanística - Áreas e coeficientes

C1 = (escritórios) 1,25

C2 = (localização) 5,0

Área de ampliação = (Para além da área do lote padrão para o local) = (ocupação do logradouro Piso 1) 427,90 m2 + (Piso 3, 4 e 5) 37,80 m2 + (Piso 6 andar recuado) 116,80m2= 582,50X 1,25= 728,125m2 piso

Taxa Urbanística =728,125X 5,0 X6 X1.610$00 = 35.168.438$00

Taxa Urbanística final 35.168.438$00 X 2= 70.336.875

Dado tratar-se de uma legalização de obras aplicou-se o factor de majoração dois" [documento de fls. 257 do processo administrativo apenso - Processo n.º 1822/OB/1992]

j) A Informação referida em h) foi objecto de despacho de concordância em 27 de Janeiro de 1997 [documento de fls. 257 do processo administrativo apenso - processo n.º 1822/OB/1992]

k) Em 19 de Janeiro de 1999, o Departamento de Gestão Imobiliária efectuou a actualização do estudo económico realizado na Informação nº28/DGI/DEI e procedeu à alteração da fórmula de cálculo da TRIU, tendo apurado o valor de 76.016.250$00 [documento de fls. 425 do processo administrativo apenso — Processo nº1822/OB/1992]

1) Em 30 de Julho de 1999, a impugnante foi notificada de que se encontravam a pagamento, durante 30 dias úteis, uma licença e duas guias no valor, respectivamente, de 5.685.325$00, 76.016.250$00 e 10.050.000$00, referentes a "ampliação, taxa urbanística e coima" para o prédio sito na Rua ……. [documento de fls. 426 do processo administrativo apenso — Processo nº1822/OB/1992].

Não resultaram provados outros factos com relevância para a decisão da causa.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

As questões colocadas pelo recorrente são as seguintes, seguindo a ordem pela qual foram enunciadas nas conclusões das alegações, que no seu entender determinam a ilegalidade da liquidação em causa:

1 Inexistência de contrapartida, por parte do Município, relativamente à TRIU liquidada;

2 Inconstitucionalidade da taxa liquidada, uma vez que se configura como uma verdadeira contribuição especial e não uma taxa e, por isso, a sua criação pelo Município é ilegal;

3 Nulidade de tal taxa por inexistência de factos tributários, por falta de elementos essenciais, por falta de atribuições e por violação do direito fundamental de propriedade privada;

4 Manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura ou incongruente;

5 Preterição do direito de audição prévia.

A título de saneamento do âmbito do presente recurso, desde já podemos afirmar que não se conhecerá de qualquer questão relacionada com a coima aplicada, uma vez que a recorrente bem sabe que existe uma decisão transitada em julgado que declarou a incompetência material dos Tribunais Tributários para conhecer de tal questão, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal de fls. 215 a 221.

Quanto às restantes questões suscitadas pelo recorrente, desde já poderemos dizer que as mesmas são totalmente improcedentes, tal como bem se decidiu na sentença recorrida, uma vez que a sua argumentação afronta directamente a jurisprudência Uniforme do Tribunal Constitucional e deste Supremo Tribunal, quer da secção do contencioso tributário, quer da secção do contencioso administrativo.

E, assim, sendo, toda a argumentação do presente acórdão se reconduzirá, no essencial, ao respigar da jurisprudência já existente sobre estas mesmas matérias, não se enunciando novamente o texto das normas em referência, uma vez que o mesmo já foi exaustivamente reproduzido na sentença recorrida.

Vejamos, então:

As duas primeiras questões -1 Inexistência de contrapartida, por parte do Município, relativamente à TRIU liquidada e 2 Inconstitucionalidade da taxa liquidada, uma vez que se configura como uma verdadeira contribuição especial e não uma taxa e, por isso, a sua criação pelo Município é ilegal -, terão um tratamento conjunto, bem como a questão de falta de atribuições da entidade recorrida, uma vez que a jurisprudência dos vários tribunais assim as tem apreciado.

Quanto à questão da conformidade constitucional da taxa em questão, quer por força da entidade criadora, quer por força da inexistência de contrapartida específica, escreveu-se no acórdão do TC, n.º 227/2011, de 03/05/2011:

"*4. O outro vício invocado – violação do n.º 2 do artigo 103º e da alínea i) do n.º 1 do artigo 165º da Constituição – corresponde à arguição de um vício orgânico: sustenta-se que as normas impugnadas, criadoras de um verdadeiro imposto, não foram emitidas por lei formal da Assembleia da República, conforme o disposto nos aludidos preceitos constitucionais. Mas resta saber – o argumento invocado pela recorrente arranca de um dado suposto – se as normas prevêem inovadoramente esse tal «imposto».*

A natureza da figura da taxa pela realização, reforço e manutenção de infra-estruturas, ou de instrumentos tributários de idêntica natureza já foi apreciada, em diversas ocasiões, pelo Tribunal que tem enfatizado o entendimento de que as taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas constituem a um tributo bilateral. O Tribunal tem, de resto, desenvolvido a esse propósito uma pertinente argumentação no sentido de concretizar o conteúdo das exigências de sinalagmaticidade, correspec-

tividade, equivalência e proporcionalidade entre o tributo e a prestação que aquele visa retribuir, à qual genericamente agora se adere.

Por exemplo, no Acórdão n.º 357/99, onde foi sindicado o Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização de Amarante, então em vigor, sustentou-se o seguinte:

Na verdade, afastada a exigência de uma absoluta correspondência económica entre as prestações do ente público e do utente (cit. Acórdãos nºs. 205/87 e 76/88), o critério adoptado, fundamentalmente pela ponderação da área de construção – índice quer da utilidade retirada pelo obrigado, quer do grau de exigência na realização, reforço, manutenção ou funcionamento, de obras de infra-estruturas urbanísticas – não deixa de ser ditado por uma preocupação de proximidade entre o custo e a utilidade da prestação do serviço e o montante da taxa.

E também não contradiz a bilateralidade da taxa a eventualidade de a prestação do serviço não implicar vantagens ou benefícios para quem é obrigado ao pagamento (cfr. cit. Acórdão nº. 67/90), muito embora, seja considerável, no caso, a probabilidade dessas vantagens ou benefícios em qualquer das modalidades de obras de infra-estruturas urbanísticas ("realização, reparação, manutenção e funcionamento") em geral exigíveis, ou convenientes, quando se efectuam as construções ou operações de loteamento referidas nos artigos 2º e 3º do Regulamento, o que do mesmo modo retira o carácter presuntivo, em abstracto, das maiores despesas ou encargos por parte da pessoa pública que é próprio das "contribuições especiais por maiores despesas" (neste sentido, Aníbal Almeida, ob. cit. pág. 72).

Por outro lado, a circunstância de aquelas obras poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas no interesse do onerado (cfr. cit. Parecer da PGR nº. 59/86) que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível).

Em suma, pois, não se vê que a "taxa municipal de urbanização" em causa revista características diversas das que, na jurisprudência do Tribunal Constitucional (e cita-se aqui, em especial, o Acórdão nº. 354/98, de 12/5 in DR II Série de 15/7/98), têm fundamentado a qualificação de outros tributos como "taxa".

E, sendo assim, não pode o "Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização", aprovado pela Assembleia Municipal de Amarante em 30/6/86 estar ferido de inconstitucionalidade orgânica por violação do artigo 168º nº. 1 alínea i) da CRP (na versão revista em 82) que às "taxas" se não reporta.

No acórdão n.º 410/2000 (Plenário), o Tribunal sindicou a constitucionalidade dos três primeiros artigos do Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização da Póvoa do Varzim. Sustentou-se:

«(...)

Segundo consta da introdução ao Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização do concelho da Póvoa do Varzim, a criação desse tributo tornou possível que a construção individual concorresse, também, para os custos da urbanização. De outro modo a Câmara, sem recursos que lhe permitissem custear as obras de urbanização, não as poderia levar a termo, nomeadamente tendo em conta uma "intensa pressão de construção, sobretudo em zonas situadas fora dos principais aglomerados".

A melhoria da rede viária e dos transportes, do saneamento, dos equipamentos e arranjos dos espaços públicos exige "que cada nova construção ou cada aumento de área construída em prédios existentes comparticipe de forma significativa nos encargos gerais de urbanização do concelho".

Nesta linha, diz-nos o artigo 2º do Regulamento o que se deve entender, para os seus efeitos, por infraestruturas urbanísticas: a) a execução de trabalhos de construção, ampliação ou de reparação da rede viária, nela se compreendendo, em especial, a abertura, alargamento, pavimentação e reparação de vias municipais, caminhos vicinais e arruamentos urbanos; b) a execução de trabalhos de urbanização inerentes a equipamentos urbanos, tais como parques de estacionamento, passeios, parques, espaços livres e arborizados e jardins; c) a construção e reparação de redes de drenagem de esgotos domésticos e de colectores pluviais, bem como de elementos depuradores; d) a construção, ampliação e reparação de redes de abastecimento domiciliário de águas; e) a execução de trabalhos de construção e ampliação da rede eléctrica, quando os mesmos não sejam da responsabilidade da EDP, bem como respeitantes à iluminação pública; f) a recolha e tratamento de lixo; g) aquisição de terrenos para equipamentos.

Colhe-se deste enunciado que o serviço prestado pela autarquia está conexionado com o pagamento do tributo e encerra a ideia de contraprestação específica. Que assim é, corrobora o artigo 4º do diploma – "regime especial dos loteamentos" – que não sujeita a essa taxa as obras de construção a realizar nos loteamentos urbanos com infraestruturas a cargo do loteador, quando a licença tenha sido titulada por alvará de loteamento passado há menos de cinco anos e tramitado de acordo com o § único do artigo 5º do mesmo texto (nº1 do preceito), ao passo que no caso de construção sita em lote onde tenha sido cobrada essa taxa e não se encontre esgotado aquele prazo, apenas haverá lugar a cobrança adicional se a construção exceder a área sobre a qual foi a taxa calculada (nº 2).

Encontram-se, assim, por um lado, especificadas as situações susceptíveis de originarem a cobrança da taxa, individualizando-se, inclusivamente, as operações em que são percebidas pelos

particulares as utilidades inerentes às infraestruturas urbanísticas. São as mesmas expressão da iniciativa autárquica na realização daquelas infraestruturas e na execução dos equipamentos públicos necessários à utilização colectiva dos munícipes.

(...)

A realização de infra-estruturas urbanísticas ocorre, por via de regra, na fase das operações de loteamento, nomeadamente quando os municípios assumem uma função de estímulo à iniciativa de urbanização e de construção (proporcionando a abertura de arruamentos, construindo infra-estruturas de abastecimento de água e de saneamento, por exemplo). O que se compreende: o loteamento urbano constitui um instrumento típico de transformação urbanística do solo, fazendo-se acompanhar, como tal, e normalmente, das operações materiais necessárias e implícitas à iniciativa.

No entanto, o apontado nexo de conexão justificativo da taxa não tem de funcionar sincronicamente – designadamente quando, como é o concreto caso, se está perante uma operação de reconstrução ou ampliação de edifícios, e, como parece suceder no concelho em causa, a ajuizar pelo pequeno exórdio do Regulamento, quando a pressão da iniciativa privada da construção se depara com as dificuldades financeiras municipais para custear as respectivas obras de urbanização.

Digamos que ainda aqui funciona a lógica de interacção em que a taxa se insere (e a que o acórdão n.º 1108/96 alude), bastando-se com a sinalagmaticidade construída juridicamente, já anteriormente mencionada.

Não se surpreende, assim, vício de inconstitucionalidade orgânica no Regulamento em apreço. (...)"

Por fim, referente a problema análogo, o Acórdão n.º 344/09, que fiscalizou a constitucionalidade das normas dos artigos 28.º a 32.º do Regulamento Municipal para a Liquidação e Cobrança de Taxas do Município de Amarante de 1999, tendo concluído pela sua conformidade constitucional. Aí se explica:

«(...) A questão que se coloca é a de saber se nesse caso ainda se pode dizer que estamos perante uma "taxa" ou se já estaremos perante um "imposto".

Ora, a "pedra de toque" da jurisprudência do Tribunal Constitucional, com vista à distinção entre "taxa" e "imposto" (entre muitos outros, citem-se os Acórdãos n.º 457/87, n.º 412/89, n.º 53/91, n.º 148/94, n.º 357/99, todos disponíveis in www.tribunalconstitucional.pt) é a correspectividade sinalagmática do tributo.

No caso em apreço, a verdade é que, estejam ou não projectados no terreno a licenciar, os "equipamentos públicos", eles, mais cedo ou mais tarde, vão ser necessários ou então já existem. Não poderá ser de outro modo.

Como nem a jurisprudência deste Tribunal nem a doutrina exigem que a correspectividade equivalha a plena equivalência económica, admitindo-se uma ponderada divergência entre a vantagem auferida e o montante a suportar, no caso em apreço ainda se está perante uma "taxa" (...)

Além disso, para o Tribunal Constitucional, a correspectividade jurídica entre taxa e prestação não exige uma absoluta contemporaneidade entre a cobrança do tributo e a fruição do benefício decorrente da actividade prestadora desenvolvida pela entidade pública. Veja-se, por exemplo, o Acórdão n.º 274/04:

"No entanto, o apontado nexo de conexão justificativo da taxa não tem de funcionar sincronicamente – designadamente quando, como é o concreto caso, se está perante uma operação de reconstrução ou ampliação de edifícios, e, como parece suceder no concelho em causa, a ajuizar pelo pequeno exórdio do regulamento, quando a pressão da iniciativa privada da construção se depara com dificuldades financeiras municipais para custear as respectivas obras de urbanização."»

O tribunal recorrido perfilhou um entendimento semelhante, o de que a referida taxa corresponde à contrapartida da manutenção das infra-estruturas urbanísticas em termos de permitirem financiar os encargos já suportados e a suportar pelo município nos equipamentos que directa ou indirectamente coloca à disposição da área urbanizada em causa, ainda que estes se localizem em zona contígua ao loteamento e não no seu interior. As normas em causa não padecem de inconstitucionalidade uma vez que a previsão regulamentar pressupõe a contra-prestação municipal relativa a encargos suportados pelo município no que diz respeito às infra-estruturas destinadas à disposição do loteamento (artigo 27.º, n.º 3 e 28.º do Regulamento).

Quanto ao preenchimento do conceito de contrapartida específica, neste contexto, afigura-se pertinente ter em consideração o Acórdão n.º 357/99, ao ponderar que a circunstância de aquelas obras poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas no interesse do onerado que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria. Tal critério permite justificar a validade da cobrança da taxa referida a encargos, pressupostos na decisão recorrida, com infra-estruturas contíguas ao loteamento. Desta linha jurisprudencial decorre, em suma, não ser desconforme à Constituição que o pagamento de determinada taxa não dê lugar à efectivação imediata e sincrónica da prestação.

Em conclusão, tratando-se de uma taxa, não se verifica a sujeição a reserva de lei parlamentar exigida pelos artigos 103 n.º 2 e 165º n.º 1 alínea i) da Constituição, pelo que sempre poderia ser aprovada por regulamento municipal. Não ocorre, portanto, o referido vício.".

Como bem se percebe, este acórdão surge num momento em que a jurisprudência sobre a conformidade constitucional deste tipo de taxas, já se encontrava consolidada, não havendo, nesse momento, entendimentos divergentes.

Sobre a mesma TRIU do Município de Lisboa, já decidiu este Supremo Tribunal pela conformidade constitucional da mesma, ainda que por referência a regulamento anterior, cfr. acórdão datado de 18/06/2008, recurso n.º 0296/08.

Não se vê agora, também, que se possa decidir de modo diferente, quer porque as concretas circunstâncias de facto são idênticas, quer porque a legislação aplicável não sofreu alterações de relevo que exijam da parte do julgador uma reapreciação da questão sob prismas diferentes.

E o mesmo se diga quanto à invocada violação do disposto no artigo 62º da CRP.

Já decidiu este Supremo Tribunal, no âmbito de uma impugnação contenciosa de um acto de licenciamento de obras particulares, que "*Quanto à invocada violação do direito fundamental de propriedade, importa que se diga, como vem sendo reiteradamente afirmado pela doutrina e jurisprudência, que, o "jus aedificandi" (mais propriamente ainda o direito de urbanizar lotear e edificar) não se inclui no direito de propriedade privada, a que se refere o artº 62º da CRP, sendo antes o resultado de uma atribuição jurídica pública decorrente do ordenamento jurídico urbanístico pelo qual é modelado. Por isso, os poderes de uso, fruição e disposição em que o direito de propriedade se manifesta só podem ser exercidos se se contiverem dentro dos limites de tal modelação e respeitarem as restrições por ela impostas."*, cfr. acórdão datado de 26/09/2002, recurso n.º 0485/02. Ou seja, impondo o legislador a modulação do ius edificandi, por via das normas próprias que regulam as intervenções urbanísticas, naturalmente que tais limitações se estendem ao direito de cobrança de taxas, que encontram a sua justificação nas razões elencadas naquele acórdão do TC.

E, é nesta sequência, que este Supremo Tribunal já há muito afirmou que, "*As imposições tributárias não podem ser vistas como restrições ao direito de propriedade mas antes como limites implícitos deste direito, mesmo que se considere o direito de propriedade um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias, cfr. os acórdãos do STA de 30/05/2001 rec. 22.251 (Plenário) e de 29/06/2005 rec. 117/05, 22/06/2005 rec. 1259/04 (Pleno), 25/05/2004 rec. 208/04, 25/05/2004 rec. 1708/03, 12/01/2005 rec. 19/04, 28/01/2004 rec. 1709/03, 14/01/2004 rec. 1678/03, 15/12/2004 rec. 1920/03; do TC n.º 67/91 in BMJ 406-190 e o Parecer da Procuradoria-Geral da República de 30/06/2005, in DR, II Série, de 26/09/2005*", cfr. acórdão datado de 22/10/2008, recurso n.º 0153/08.

Improcedem, assim, estas questões.

Também as questões elencadas em 3 e 4 serão analisadas conjuntamente, uma vez que se reconduzem ambas, no essencial, à falta de pressupostos de facto e de direito, que legitimem e justifiquem a cobrança da taxa em questão.

Na sentença recorrida escreveu-se de forma muito acertada que no *regime do CPT, a fundamentação dos actos em matéria tributária é configurada como uma garantia dos contribuintes, sendo certo que, nos termos do artigo 21º, n.º 1 do referido Código, "as decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito".*

A fundamentação deve ser expressa, clara, suficiente e congruente, sendo certo que é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, devendo permitir ao seu destinatário conhecer o iter cognoscitivo do autor do acto e conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Ora, o acto de liquidação da TRIU traduz-se numa simples operação aritmética de aplicação da taxa à matéria colectável encontrada, pelo que constando da liquidação impugnada nos autos a descrição do cálculo efectuado para encontrar o valor da taxa a pagar, com a indicação expressa dos factores considerados [v.g. áreas e coeficientes], bem como a norma ao abrigo da qual a mesma era devida ("artº 40 do Edital nº122/95" [alínea i) dos factos provados], concluímos que o acto impugnado não padece do vicio de falta de fundamentação.

Com efeito, na fundamentação do acto de liquidação da TRIU apenas tem de constar o cálculo efectuado e a norma ao abrigo da qual a mesma é devida, não cabendo no âmbito da referida fundamentação as razões da dispensa da audiência prévia e da alegada revogação do acto de deferimento tácito anterior.

Voltando, de novo, ao acórdão anteriormente referido, proferido no recurso n.º 0296/08, surpreende-se que também aí se apreciou a questão da falta de fundamentação de facto e de direito, bem como a existência dos respectivos pressupostos de facto e de direito, tendo-se concluído em sentido negativo.

Escreveu-se que, "*...diferentemente do recorrente, diremos que um destinatário normalmente diligente entende facilmente os motivos que no caso concreto levaram à liquidação e cobrança de uma TRIU, e quais as utilidades municipais que estariam em causa.*

Aliás basta ver j) e k) do probatório [aqui no nosso caso, alíneas h) a l)] *para se perceber a sem-razão da recorrente.*

A liquidação da taxa em causa está fundamentada, de facto e de direito, e foi levada ao conhecimento da recorrente, que, como imediatamente acima dissemos é um destinatário diligente, de modo a que esta entendesse os motivos que no caso concreto levaram à liquidação e cobrança de uma TRIU, e quais as utilidades municipais que estavam em causa.

Mas podemos dizer mais.

Como sabemos a fundamentação há-de ser expressa, clara, suficiente e congruente, sendo equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça concretamente a motivação do acto, sendo que a violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação Alfredo Sousa e José Paixão, CPT, Anotado, 2ª Edição, pág. 165.

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

Pelo que um acto está fundamentado sempre que o administrado, como destinatário normal, ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, consequentemente, habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo, todavia, a fundamentação de ser exaustiva mas acessível Acórdão do STA de 2/2/2006, rec. n. 1114/05, cfr., por todos, o Ac. do STA de 26/05/2004 rec. 742/03.

Dito isto, logo concluímos, como atrás dissemos, que, em função do circunstancialismo concreto, já descrito, a fundamentação do acto é expressa, clara, suficiente e congruente.".

Perante esta argumentação, e bem assim, o arrazoado de factos levados ao probatório da sentença recorrida, nomeadamente aqueles atrás indicados nos pontos h) a l), são manifestamente suficientes, não só para fundamentar a liquidação impugnada, mas são mesmo as razões de facto para que a liquidação exista.

Improcedem, também, por estas razões, as ilegalidades invocadas.

Por último resta apenas apreciar a questão da preterição do direito de audição prévia.

A este respeito escreveu-se na sentença recorrida:

"*Por fim, quanto à falta de audiência prévia, importa ter presente, em primeiro lugar, que o CPT não continha norma idêntica à do artigo 60º da LGT, configurando o direito de audição como uma garantia dos contribuintes.*

No entanto, atendendo a que o princípio da participação dos interessados é consagrado a nível constitucional e que o CPT configurava o direito de audição como uma garantia dos contribuintes, era de aplicar ao procedimento tributário o disposto no artigo 100º do CPA, enquanto norma geral do procedimento administrativo [neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2005, Processo nº0622/05].

Não obstante, coloca-se a questão de saber se antes de ser efectuada a liquidação da TRIU deveria ter tido lugar a audiência da impugnante.

Em primeiro lugar, importa ter presente que a liquidação da TRIU não tem lugar em procedimento próprio, uma vez que é efectuada no âmbito do procedimento de licenciamento e com base nos elementos constantes deste.

Por esta razão, não há lugar à elaboração do relatório do instrutor a que se refere o artigo 105º do CPA, na medida em que inexiste, para efeitos de liquidação, qualquer actividade instrutória distinta da que tem lugar no procedimento de licenciamento, sendo certo que, neste, deve realizar-se a audiência dos interessados, nos termos do artigo 100º do CPA.

Assim, considerando que o acto de liquidação da TRIU se traduz numa operação aritmética que tem por base os elementos constantes do processo de licenciamento, a audiência dos interessados apenas assume relevância, como refere o Exmo. Senhor Representante da Fazenda Pública, em caso de erro de cálculo.".

Esta argumentação expendida na sentença recorrida é certeira e foca o ponto nevrálgico da questão.

A liquidação da taxa de urbanização mais não é do que uma operação aritmética subsequente ao deferimento de um pedido de licenciamento.

Ou seja, neste caso concreto a liquidação da taxa não comporta qualquer definição do direito do particular; essa definição já ocorreu com o acto de licenciamento que lhe serve de pressuposto.

Trata-se, assim, de um acto estritamente vinculado que se conforma ao anterior acto de deferimento do licenciamento e aos preceitos legais que definem o modo pelo qual deve ser calculada a taxa devida.

Assim sendo, não se impõe a audiência prévia do interessado, já que apenas se justifica para que o mesmo possa participar na decisão, e neste caso concreto a entidade recorrida nada decide, trata-se

apenas de um acto material, prévio, conducente à emissão do título que comprova o deferimento da pretensão.

Improcede, assim, também esta questão.

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

D.N.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto

Impugnação judicial. Notificação da liquidação. Caducidade do direito à liquidação.

Sumário.

I — A falta de fundamentação do acto de liquidação afecta a respectiva validade, mas a omissão ou insuficiência da fundamentação, aquando da notificação daquele acto, apenas pode afectar a sua (do acto de liquidação) eficácia, que não a sua validade.

II — No âmbito do disposto no artigo 37.º do CPPT, é de considerar que há notificação da liquidação, para efeito de obstar à caducidade do direito, quando através dessa notificação tenha sido dado conhecimento ao destinatário da prática de um acto de liquidação com determinado conteúdo, independentemente da observância da globalidade dos requisitos legais previstos para a notificação, desde que não se trate de qualquer dos requisitos para cuja falta o n.º 11 do artigo 39.º comina a sanção de nulidade.

III — Esta interpretação é de aplicar, igualmente, no âmbito do regime do artigo 33.º do CPT, na vigência deste.

Processo n.º 1381/12-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação adicional de IRC respeitante ao exercício de 1992.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

A – No caso em apreço a notificação padece de duas ilegalidades: falta de fundamentação e falta de indicação inteligível do próprio sentido e conteúdo do acto, conforme foi alegado pela ora Recorrente desde o princípio, e, nomeadamente e, na petição inicial.

B – Cada uma das faltas implica, *de per si*, a inabilidade da notificação de Novembro de 1997 para impedir a caducidade do direito de liquidação.

C – A fundamentação é um requisito legal, uma condição de validade da própria notificação – independentemente da questão de saber se afecta a validade ou apenas a eficácia do acto tributário notificado.

D – A caducidade só é impedida por uma notificação tempestiva que seja válida, e que possa, por isso, produzir os seus efeitos normais, incluindo o de obstar à caducidade.

E – Entender que a exigência de validade da notificação só se referiria, afinal, a uma exigência de que a notificação chegasse efectivamente ao conhecimento do seu destinatário, seria votar à inutilidade essa mesma exigência de validade, porquanto uma notificação que não chegue ao destinatário nem sequer chega a poder considerar-se sequer como notificação: ora, o que se exige, para impedir a caducidade, é que exista notificação, e que ela seja válida.

F – No caso em apreço, a notificação não só enferma de falta de fundamentação, como também não permite ao destinatário saber qual o valor que lhe é exigido, porquanto anuncia uma liquidação do valor global de 6.590.718$00, que, contraditoriamente, decompõe em duas parcelas que nada têm a ver, ou cuja soma nada tem a ver, com esse valor: uma, de 3.311.381$00, relativa a imposto, e outra, de 0$, relativa a juros.

G – Mesmo que se adoptasse o entendimento propugnado na Sentença recorrida, com adesão à opinião mais recente de Jorge Lopes de Sousa (aliás, uma opinião mais *de jure condendo* do que *de jure constituto*, e contrária à doutrina maioritária) a verdade é que, mesmo segundo essa tese, o impedimento da caducidade sempre exigiria uma notificação que contivesse os elementos sem os quais ela é cominada com nulidade, nos termos do actual n.º 11 do art. 39.º do CPPT, e nos termos da jurisprudência constante que já vigorava antes do CPPT, como é o caso da falta de indicação do sentido do acto de liquidação.

H – Se uma notificação de um acto de liquidação não contém o valor a pagar de forma inteligível, e o valor é precisamente o elemento essencial de qualquer acto de liquidação, então essa notificação não contém o sentido do acto, sendo, portanto, nula.

I – Mesmo que da notificação conste, a determinada altura, o valor do imposto em singelo, isso não impede a conclusão supra, porquanto a notificação não pode ser cindida artificialmente de forma a aproveitar elementos que dela constem mas que nenhum conhecimento certo podem levar ao contribuinte sobre o valor que este teria que pagar: aliás, o valor anunciado como montante global, final, a pagar (o tal que veio a ser corrigido, note-se), não corresponde ao valor do imposto em singelo, pelo que a notificação não pode considerar-se suporte que permita ao contribuinte a conduta de pagar o valor do imposto em singelo.

J – Pelo que, por qualquer um dos dois motivos referidos *de per si*, o direito de liquidação deverá ser julgado caducado no caso em apreço.

K – Por não o fazer a Sentença recorrida violou os artigos 19.º, 21.º, 22.º, 33.º e 64.º do CPT.

Termina pedindo a procedência do recurso e que, em consequência, seja revogada a sentença recorrida, que deverá ser substituída por decisão que julgue a impugnação judicial procedente e anule o acto de liquidação impugnado, por caducidade do direito de liquidação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A……., S.A.:

Está em causa decidir se, tendo a notificação em apreço sido efectuada com duas ilegalidades, falta de fundamentação e falta de indicação inteligível do próprio sentido e conteúdo do acto, tal implica a inabilidade da mesma para impedir a caducidade do direito de liquidação, segundo aquela que será a melhor interpretação dos 19.º a 22.º, 33.º e 64.º do C.P.T., o que se defende com vários argumentos.

Ora, quanto à falta de notificação, tendo o recorrente solicitado, a propósito, informação complementar, veio, após decisão proferida em recurso hierárquico, a mesma a ser obtida.

E de tal forma que o acto praticado se convalidou quanto ao imposto cujo valor tinha sido expresso.

Ora, a possibilidade de convalidação de actos que enfermam de vício de forma por falta de fundamentação há muito que é admitida pelo S.T.A., obtendo enquadramento no caso através da aplicação subsidiária do previsto no art. 137.º do C.P.A., em que tal se prevê sob a forma de ratificação quanto a actos anuláveis – neste sentido, entre outros, o acórdão do Pleno do S.T.A. de 30-9-93, publicado em AP-DR de 31-10-95.

No caso, resulta, assim, uma fundamentação sucessiva ou "a posteriori" quanto ao acto praticado no que respeita ao imposto, que já não quanto aos "*j. c.*" que tinham sido incluídos, e que foram anulados quanto foi considerado na dita decisão proferida em recurso hierárquico.

De notar, que esta anulação ocorreu precisamente em face da impossibilidade de quanto aos mesmos não ser então possível sanar a falta de fundamentação.

E é certo ainda que tal ocorreu em data anterior à apresentação do presente recurso contencioso, garantia que, assim, não resulta prejudicada.

No sentido de que tais requisitos são ainda de observar em matéria tributária se decidiu no acórdão do S.T.A. de 7-11-01, proferido no proc. 38983, o qual se encontra publicado em Cadernos de Justiça Administrativa n.º 37, p. 26, e cujo entendimento é de aderir.

Por outro lado, em face da decisão proferida era perfeitamente perceptível ao destinatário reconstituir o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto quanto ao imposto em causa importava considerar, incluindo o respectivo montante, que resultava para pagar, não resultando o invocado como essencial.

Concluindo:

- as invocadas disposições devem ser interpretadas em conjugação com o que subsidiariamente resulta previsto no art. 137.º do C.P.A.;

- não há impedimento a que se entenda que a falta de fundamentação se convalidou pela decisão proferida em recurso hierárquico, que anulou o que tinha ainda sido considerado quanto a "j.c";

- tal permitia ao recorrente reconstituir itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou, e não resultando haver falta de elemento essencial.

Parece, pois, que é de julgar o recurso como não provido.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados, com relevância para a decisão, os factos seguintes:

A) Foi emitida, a 19 de Novembro de 1997, pela Administração Fiscal, em nome da impugnante, a liquidação adicional de IRC n.º 6420004545, relativa ao ano de 1992, no valor total de 6.590.718$00, tendo como data limite para pagamento voluntário 8 de Janeiro de 1998, respeitando a:

— Imposto: 3.311.381$;

— Juros compensatórios: 3.279.337$.

(Cfr. fls. 20, do vol. II, processo administrativo).

B) Foi enviada à impugnante nota de cobrança, relativa à liquidação adicional referida em A), no valor de 6.590.718$00, e sendo discriminados na mesma os seguintes valores:

— Imposto: 3.311.381$;

— Juros compensatórios: 0$.

(Cfr. fls. 6, do vol. II, processo administrativo).

C) A nota de cobrança referida em B) foi recebida pela impugnante a 26 de Novembro de 1997.

(Cfr. fls. 7, do vol. II do processo administrativo – carimbo aposto).

D) A impugnante apresentou requerimento, que deu entrada, junto dos serviços da Administração Tributária, a 23 de Dezembro de 1997, do qual consta designadamente o seguinte:

"*...1- A reqte. foi notificada em 25-11-97 que teria de pagar até ao próximo dia 05-01-1998 a importância de PTE: 6.590.718$00 (...).*

4 - (...) refere-se expressamente, que a importância de 6.590.718$00 seria composta por uma parcela relativa a IRC de 1992, no montante de 3.311.381$00 e uma parcela relativa a juros, 0$00 (...).

5 - Assim, é impossível à ora reqte, saber quanto lhe está a ser pedido, se 3.311.381$00 se 6.590.718$00 (...).

8 - (...) a reqte. apenas recebeu (...) [a] liquidação adicional de IRC -, não conhecendo as razões que conduziram à alteração da declaração Mod. 22 por si apresentada relativa àquele exercício, por as mesmas não lhe terem sido notificadas até à data.

9 - Consequentemente, tem a reqte. direito a que seja repetida notificação sem os vícios apontados, isto é, que seja inteligível e devidamente fundamentada, o que se requere, nomeadamente, para efeitos do art. 22.º do c.p.t..."

(cfr. fls. 8 e 9, do vol. II do processo administrativo, cujo teor se dá integralmente por reproduzido)

E) Na sequência do requerimento referido em D), os serviços da Administração Fiscal remeteram à impugnante, em 27 de Janeiro de 1998, a fundamentação das correcções efectuadas ao IRC de 1992.

(Facto alegado pela impugnante e aceite na contestação da Fazenda Pública).

F) Por documento que deu entrada no 4.º Bairro Fiscal de Lisboa, a 6 de Abril de 1998, a impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação referida em A).

(Cfr. fls. 33 a 36, dos autos, e fls. 2 a 5, do vol. II, do processo administrativo, cujo teor se dá integralmente por reproduzido)

G) Por despacho do Director de Finanças da 2.ª Direcção de Finanças de Lisboa, de 4 de Agosto de 2000, foi indeferida a reclamação referida em F), com fundamento na informação constante de fls. 39 a 43 dos autos.

(Cfr. fls. 38 a 43, dos autos, e fls. 57 a fls. 62, do vol. II do processo administrativo, cujo teor se dá integralmente por reproduzido)

H) Através de requerimento, dirigido ao Ministro das Finanças, que deu entrada nos serviços da administração tributária a 7 de Setembro de 2000, a impugnante apresentou recurso hierárquico da decisão referida em G).

(Cfr. fls. 64 a 69, do vol. I, do processo administrativo, e fls. 65 a 72, vol. II, do processo administrativo, cujo teor se dá integralmente por reproduzido).

I) Foi emitido parecer, pelo subdirector-geral ……., datado de 18 de Outubro de 2001, do qual consta designadamente o seguinte:

"*... [O] Recorrente recebeu, oportunamente, cópia do DC 22 e respectiva fundamentação, tal como consta dos autos, relativamente às correcções que a Inspecção Tributária efectuou em resultado da acção levada a cabo à empresa e que são o suporte legal da liquidação do imposto apurado.*

(...) [A] respectiva liquidação do IRC devido, na importância de 3.311.381$ foi efectuada dentro do prazo de caducidade, bem como a respectiva notificação e tanto assim é que o Recorrente pediu clarificação da mesma em 23/12/97, por não se mostrarem relevados os j.c. que, embora sendo devidos, não se mostravam evidenciados.

(...) Assim, apenas quanto aos j.c. se verifica não poderem ser legalmente exigidos, por a irregularidade ter sido sanada em momento em que já havia decorrido o prazo legal de caducidade.

Termos em que é de anular oficiosamente os j.c. por erro dos serviços e de negar provimento ao recurso, dado que o imposto é legalmente exigível...".

(Cfr. fls. 26 e 27, dos autos, 32 e 32 verso, do vol. I, do processo administrativo).

J) Na sequência do parecer referido em I), foi proferido despacho, a 26 de Outubro de 2001, pelo subdirector-geral dos impostos, através do qual foi indeferido o recurso hierárquico, quanto ao IRC, merecendo provimento quanto aos juros compensatórios.

(Cfr. fls. 26, dos autos, e fls. 32, do vol. I, do processo administrativo).

K) Foi oficiosamente anulado o valor relativo a juros compensatórios, no montante de € 16.357,26, da liquidação referida em A).

(Fls. 197 dos autos).

L) A liquidação referida em A), no que respeita a IRC, foi paga a 14 de Dezembro de 2004.

(Fls. 197 dos autos).

M) A presente impugnação deu entrada no Tribunal Central Administrativo, via fax, a 3 de Julho de 2002.

(Fls. 2 dos autos).

3.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se ocorreu caducidade do direito à liquidação, em virtude de a fundamentação desta ter sido notificada à impugnante em Janeiro de 1998, na sequência do exercício da faculdade prevista no art. 22.º, do CPT, a sentença respondeu negativamente, fundamentando-se, em síntese, em que:

- Ao invés do que a impugnante sustenta (que a liquidação só em Janeiro de 1998 se considera efectivada, com a notificação dos seus fundamentos), a notificação da liquidação ocorreu em Novembro de 1997, sendo que o facto de em Janeiro de 1998 ter sido deferido o requerido ao abrigo do art. 22.º do CPT, não implica que se desconsidere essa notificação ocorrida em Novembro e efectuada dentro do prazo de caducidade: é que a notificação irregular (nos casos que não estão previstos como nulidade no n.º 9 do art. 39.º do CPPT) só é irrelevante para efeitos de determinação dos prazos de reacção contra o acto notificado (irrelevância que ocorre apenas se for utilizada a faculdade prevista no n.º 1 do mesmo artigo).

- Assim, fora dos casos previstos no referido n.º 9 do art. 39.º do CPPT, a notificação, ainda que não contenha todos os requisitos legais exigidos não deixará de valer como acto de comunicação ao destinatário quanto a tudo o que comunicou, produzindo os efeitos próprios de uma notificação quanto àquilo de que o informou e só não produzindo efeitos relativamente àquilo que não comunicou, se o destinatário vier a usar da faculdade conferida pelo n.º 1 do art. 37.º do CPPT.

- Além de que, não obstante o n.º 1 do art. 45.º da LGT estabelecer que "o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte", o alcance de tal referência à validade da notificação parece ter em vista apenas a certeza de que o acto chegou ao conhecimento do destinatário, sendo essa a interpretação que está em sintonia com a razão de ser da exigência de notificação.

3.2. A recorrente continua a sustentar que a notificação sofre de duas ilegalidades: falta de fundamentação e falta de indicação inteligível do próprio sentido e conteúdo do acto, sendo que cada uma delas implica, de per si, a inabilidade da notificação de Novembro de 1997 para impedir a caducidade do direito de liquidação.

Para a recorrente, sendo a fundamentação um requisito legal, uma condição de validade da própria notificação – independentemente da questão de saber se afecta a validade ou apenas a eficácia do acto tributário notificado - a caducidade só é impedida por uma notificação tempestiva que seja válida, e que possa, por isso, produzir os seus efeitos normais, incluindo o de obstar à caducidade. E entender que a exigência de validade da notificação só se referiria, afinal, a uma exigência de que a notificação chegasse efectivamente ao conhecimento do seu destinatário, seria votar à inutilidade essa mesma exigência de validade, porquanto uma notificação que não chegue ao destinatário nem sequer chega a poder considerar-se sequer como notificação: ora, o que se exige, para impedir a caducidade, é que exista notificação, e que ela seja válida.

E mesmo que se adoptasse o entendimento propugnado na sentença recorrida, então, mesmo segundo essa tese, o impedimento da caducidade sempre exigiria uma notificação que contivesse os elementos sem os quais ela é cominada com nulidade, nos termos do actual n.º 11 do art. 39.º do CPPT, e nos termos da jurisprudência constante que já vigorava antes do CPPT, como é o caso da falta de indicação do sentido do acto de liquidação.

3.3. A questão a decidir reconduz-se, portanto, à de saber se em face de uma notificação a que se imputam falta de fundamentação e falta de indicação inteligível do sentido e conteúdo do acto notificado, a verificarem-se estes pressupostos, tal notificação se torna inábil para impedir a caducidade do direito de liquidação.

Vejamos.

4.1. Importa referir, antes de mais, que estamos, no caso, perante uma liquidação de IRC respeitante ao exercício de 1992, período em que estava em vigor o CPT. E que, tendo os códigos do IRS e

do IRC introduzido a regra da notificação da liquidação no prazo legal da caducidade (arts. 84.º e 79.º, respectivamente) posteriormente o n.º 1 do art. 33.º do CPT veio, igualmente, prescrever que «*O direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu*.» (pressuposto que veio a ser clarificado, aliás, com a redacção que a tal preceito foi dada pelo art. 2.º do DL n.º 47/95, de 10/3: «*O direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu*»).

4.2. Por seu lado, no art. 64.º do mesmo CPT dispunha-se, sob a epígrafe «Notificações em geral» que:

«*1. Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados.*

2. As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

3. Constitui notificação o recebimento pelo interessado de cópia de acta ou assento do acto a que assista.»

E nos arts. 19.º e 22.º ainda do mesmo Código estabelecia-se o seguinte:

Artigo 19.º - Direito à informação

«*1. As decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito.*

2. Os contribuintes têm direito ao conhecimento da fundamentação, que será notificada com a decisão.»

Artigo 22.º - Comunicação ou notificação insuficiente

«*1. Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.*

2. Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

3. A apresentação do requerimento previsto no n.º 1 pode ser provada por duplicado do mesmo, com o registo de entrada no serviço que promoveu a comunicação ou notificação ou por outro documento autêntico.»

E o n.º 1 do art. 45.º da LGT (entrada em vigor em 1/1/1999, aplicando-se, embora, os novos prazos de caducidade nela previstos, aos factos ocorridos em 1998 – cfr. n.º 5 do art. 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT) segue formulação idêntica à do art. 33.º do CPT, acrescentando, porém, a expressão «validamente notificada ao contribuinte».

4.3. É sabido que a notificação do acto tributário ao contribuinte não integra esse acto.

Por isso, a falta ou a insuficiência da fundamentação do acto de notificação contendem apenas com a eficácia daquele acto (de liquidação) que se pretende notificar (ou seja, contendem com a respectiva aptidão para produzir imediatamente os efeitos que dele normalmente decorrem), mas já não contendem com a sua legalidade. Ou seja, enquanto a falta de fundamentação do próprio acto de liquidação afecta a validade deste, a omissão ou insuficiência da fundamentação, aquando da notificação desse acto, apenas pode afectar a eficácia daquele acto de liquidação mas não afecta a sua validade.

Este tem sido também o entendimento da jurisprudência do STA: a insuficiência ou falta de fundamentação da notificação do acto de liquidação não afectam a perfeição e validade desta (desde que aquela fundamentação exista e seja anterior ao acto de notificação), contendendo apenas com a sua eficácia mas não podendo fundamentar a anulação do acto notificado (cfr., embora no âmbito de uma oposição à execução fiscal e reportando a uma situação em que a notificação da liquidação nunca ocorreu, o acórdão do Pleno desta Secção do STA, de 18/9/2013, proc. n.º 0578/13; bem como, entre outros, os acs. desta Secção, de 6/4/2011, proc. n.º 037/11; de 24/4/2002, proc. n.º 26636; de 10/2/1999, proc. n.º 023093).

4.4. Por outro lado, no âmbito do disposto no art. 37.º (que corresponde ao art. 22.º do CPT) e do art. 39.º, ambos do CPPT, tem-se entendido que, fora dos casos enunciados no n.º 9 deste art. 39.º,

a notificação sem todos os requisitos exigidos não deixará de valer como acto de comunicação ao destinatário quanto a tudo o que comunicou, produzindo os efeitos próprios de uma notificação quanto àquilo de que o informou, e só não produzindo efeitos relativamente àquilo que não comunicou, se o destinatário vier a usar da faculdade conferida pelo n.º 1 do art. 37.º do mesmo CPPT: isto é, a notificação irregular não deixa de produzir efeitos para que é idónea, que é dar conhecimento ao destinatário da existência de uma decisão da administração tributária, e apenas não produzindo os efeitos para que é inidónea (os de iniciar os prazos de impugnação administrativa ou contenciosa) se o interessado usar da referida faculdade (se o interessado não vier a utilizar esta faculdade, mesmo estes efeitos para que a notificação é inidónea se produzirão com a notificação irregular, pois a irregularidade considera-se sanada pela falta de uso daquela faculdade no prazo legal).

Na verdade, referindo-se ao actual art. 37.º do CPPT, salienta o Cons. Jorge Lopes de Sousa ([1]) que este normativo só tem a ver com a notificação dos actos, destinando-se a estabelecer as consequências das deficiências das notificações e não o regime dos vícios dos actos notificados. No âmbito desse art. 37.º a Administração apenas pode suprir as deficiências da notificação, mas não as do acto notificado. São coisas diferentes o acto de notificação e o acto notificado, tendo este o conteúdo que tem independentemente da notificação, e podendo ser-lhe ser imputados os vícios de que enferme, independentemente de ser adequadamente notificado ou não.

No entendimento do mesmo autor «*… o regime previsto nos n.ºs 1 e 2 deste art. 37.º aponta no sentido de a notificação irregular, nos casos que não estão previstos como nulidade no n.º 9 do art. 39.º do CPPT (nesses casos de nulidade, a notificação não produzirá quaisquer efeitos jurídicos, como resulta do art. 134.º, n.º 1, do CPA) só ser irrelevante para efeitos de determinação dos prazos de reacção contra o acto notificado, por via administrativa ou judicial, e esta irrelevância apenas ocorrer se for utilizada a faculdade prevista no n.º 1.*

Na verdade, por um lado, são estas as únicas consequências previstas para a irregularidade da notificação, fora dos casos de nulidade previstos no art. 39.º, n.º 9, e o facto de apenas nestes casos se estabelecer a sanção da nulidade aponta no sentido de, em todos os outros, a notificação irregular produzir todos os efeitos para os quais é idónea, com excepção dos de determinação do início dos prazos de reacção contra o acto notificado, no caso de vir a ser usada a faculdade prevista no n.º 1 deste art. 37.º.

Por outro lado, o facto de não se exigir, para regularização da situação gerada com a notificação irregular, a realização de uma nova notificação substituindo a anterior, mas «apenas a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha», aponta no sentido de se ter pretendido que se mantenham os efeitos produzidos pela notificação dos elementos não omitidos, pois não se impõe que eles sejam comunicados novamente. À mesma conclusão conduz o facto de, se não for pedida, no prazo legal, a comunicação dos requisitos omitidos, a notificação produzir todos os seus efeitos, como se os contivesse, o que implica que se considere sanada a irregularidade da notificação.

Sendo assim, fora dos casos previstos no n.º 9 do art. 39.º do CPPT, a notificação sem todos os requisitos exigidos não deixará de valer como acto de comunicação ao destinatário quanto a tudo o que comunicou, produzindo os efeitos próprios de uma notificação quanto àquilo de que o informou, só não produzindo efeitos relativamente àquilo que não comunicou, se o destinatário vier a usar da faculdade conferida pelo n.º 1 do art. 37.º do CPPT. (…)

Isto é, a notificação irregular não deixa de produzir efeitos para que é idónea, que é dar conhecimento ao destinatário da existência de uma decisão da administração tributária, apenas não produzindo, se o interessado usar da referida faculdade, aqueles para que é inidónea, que são os de iniciar os prazos de impugnação administrativa ou contenciosa. Se o interessado não vier a utilizar esta faculdade, mesmo estes efeitos para que a notificação é inidónea se produzirão com a notificação irregular, pois a irregularidade considera-se sanada pela falta de uso daquela faculdade no prazo legal.»

E mais adiante, ([2]) reportando-se especificamente ao regime da notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade [mas ponderando, também, que o legislador deveria, face ao teor literal da expressão «se a liquidação não for validamente notificada» ([3]) utilizada no n.º 1 do art. 45.º da LGT, clarificar se pode ser interpretada no sentido de qualquer irregularidade da notificação poder afectar a sua irrelevância para aquele fim], o mesmo autor considera ainda o seguinte:

«*Relativamente aos actos de liquidação, outro efeito atribuído à notificação, no art. 45.º, n.º 1, da LGT, é o de obstar à caducidade do respectivo direito. Embora nesta disposição se refira que «o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte», o alcance daquela referência à validade da notificação, parece ter em vista apenas a certeza de que o acto chegou ao conhecimento do destinatário e é essa a interpretação que está em sintonia com a razão de ser da exigência de notificação.*

Por um lado, é velha e pacífica aquisição do contencioso administrativo e do contencioso tributário que as formalidades previstas na lei deixam de ser relevantes quando, apesar de elas não terem sido observadas, foi atingido o fim que legislativamente se tinha em vista ao estabelecê-las. (…) Por isso, desde logo, parece ser de afastar uma interpretação que conduza a que qualquer irregularidade da notificação, quanto à forma ou quanto ao conteúdo, torne sempre irrelevante a notificação para efeito

de obstar à caducidade, pois, se for atingido o fim que se visava com a imposição da formalidade, a irregularidade será irrelevante. (…)

Por outro lado, a exigência de a notificação ser efectuada dentro do prazo de caducidade tem como justificação razões de certeza e segurança jurídica e de garantia dos direitos dos contribuintes, visando proporcionar a estes a possibilidade efectiva de controlarem se a liquidação foi efectuada antes do prazo legal se esgotar. (…)

Mas, sendo esta a razão de ser da exigência de que a notificação seja efectuada dentro do prazo de caducidade, ela deve ser restringida aos limites que emergem desta razão de ser (…) *considerando que há notificação da liquidação, para efeito de obstar à caducidade do direito, sempre que através dela tenha sido dado conhecimento ao destinatário da prática de um acto de liquidação com determinado conteúdo, independentemente da observância da globalidade dos requisitos legais previstos para a notificação, desde que não se trate de qualquer dos requisitos para cuja falta o art. 39.º, n.º 9,* ([4]) *comina a sanção de nulidade.*

A Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aditou o n.º 6 ao art. 45.º da LGT, estabelecendo que «para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil» aponta no sentido de ser esta interpretação adequada sobre o alcance da exigência de validade da notificação para efeitos de obstar à caducidade. Na verdade, à face desta nova disposição, a notificação considera-se válida, para efeitos de obstar a caducidade, desde que seja observada a referida antecedência do registo em relação ao termo do prazo, mesmo que enferme de irregularidades, desde que, naturalmente, não se trate de um caso de nulidade à face do n.º 9 do art. 39.º».

4.5. Ora, afigura-se-nos que, não obstante o alegado pela recorrente, as razões supra apontadas relativamente ao disposto no n.º 1 do art. 45.º da LGT também são de considerar mesmo no âmbito do disposto no art. 33.º do CPT (em vigor à data dos factos): ou seja, no sentido de que o segmento em que se dispõe que o direito à liquidação de impostos caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos, deve ser interpretado com o alcance de que ocorre a notificação, para efeitos de obstar à caducidade do direito, quando através da notificação tenha sido dado conhecimento ao destinatário da prática de um acto de liquidação com determinado conteúdo, independentemente da observância da globalidade dos requisitos legais previstos para a notificação, desde que não se trate de requisitos para cuja falta estivesse cominada sanção de nulidade absoluta, uma vez que também no regime do CPT a validade daquela notificação tinha em vista a certeza de que o acto chegou ao conhecimento do destinatário.

Na verdade, a lei, ao não exigir que, para regularização da situação gerada com a notificação irregular, se efectue uma nova notificação que substitua a anterior (exige-se apenas a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha) só pode apontar no sentido de se ter pretendido que se mantenham os efeitos produzidos pela notificação dos elementos não omitidos, que não têm de ser comunicados novamente. Por outro lado, também aponta no mesmo sentido a circunstância de a lei considerar que, caso não venha a ser pedida, no prazo legal, a comunicação dos requisitos omitidos, a notificação produz todos os seus efeitos: é que, se assim é, terá de considerar-se sanada a dita irregularidade da notificação. E acresce, ainda, que também da posterior evolução legislativa resulta, como se viu, a consolidação daquele sentido da interpretação.

4.6. No caso, como decorre do Probatório, a AT operou, em 19/11/1997, em nome da impugnante/recorrente, uma liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1992, no valor total de 6.590.718$00 (3.311.381$00 respeitantes a imposto e 3.279.337$00 respeitantes a juros compensatórios), tendo a respectiva notificação sido efectuada através da Nota de Cobrança recebida pela impugnante em 26/11/1997, na qual se indica o montante total a pagar de 6.590.718$00, mas, concomitantemente, se discrimina a quantia referente ao imposto como sendo a de 3.311.381$ e a quantia referente aos juros compensatórios como sendo de 0$00.

E tendo a impugnante requerido, em 23/12/1997 [a data limite para pagamento voluntário era 8/1/1998 e apesar de em 5/12 ter já recebido um ofício que capeava um relatório que pretendia constituir fundamentação das correcções, faltavam folhas a esse relatório] que, para efeitos do disposto no art. 22.º do CPT, fosse repetida a notificação, corrigida dos vícios que então apontou (impossibilidade de saber quanto lhe estava a ser pedido - se 3.311.381$00, se 6.590.718$00 – e desconhecimento das razões que conduziram à alteração da declaração Mod. 22 por si apresentada relativa àquele exercício de 1992, por tais razões não lhe terem sido notificadas até à data), a AT remeteu-lhe, em 27/1/1998, a fundamentação das ditas correcções.

No seguimento, a impugnante, tendo concluído, em face de tais elementos, que o IRC em dívida era de 3.311.381$00, deduziu, em 6/4/1998, reclamação graciosa da liquidação, alegando que só na mencionada data de 27/1/1998 se pode ter como efectuada a notificação da liquidação adicional, pelo que, assim sendo, ocorreu a caducidade do direito à liquidação.

Esta reclamação graciosa veio a ser indeferida em 4/8/2000, mas tendo, em seguida, sido interposto (em 7/9/2000) recurso hierárquico desse acto de indeferimento, veio ali a ser proferido, em 26/10/2001,

despacho de parcial provimento desse recurso hierárquico (não provimento quanto à parte da liquidação relativa ao IRC e provimento do recurso quanto à parte da liquidação atinente aos juros compensatórios) e, consequentemente, foi oficiosamente anulada a liquidação na parte correspondente ao montante dos juros compensatórios (Euros 16.357,26 – correspondentes a 3.279.337$00).

A impugnante interpôs, então, em 3/7/2002, para o TCA recurso contencioso de anulação (invocando o disposto nos arts. 76.º n.º 2 do CPPT, 41.º, n.º 1, b) do ETAF e 28.º da LPTA), o qual veio a ser convolado para a presente impugnação judicial.

Posteriormente, em 14/12/2004, a impugnante procedeu ao pagamento da quantia respeitante ao imposto (IRC).

4.7. Ora, atentando nas disposições legais aplicáveis (os acima mencionados normativos do CPT) e interpretando, de acordo com a supra exposto, o regime legal delas decorrente, havemos de concluir, em concordância com a sentença recorrida, pela relevância, em termos de obstar à caducidade do direito à liquidação, da notificação operada em 26/11/1997.

Na verdade, constatando que na notificação se indicava o montante de 6.590.718$00 como sendo o total a pagar, e no entanto, na parte em que se discriminava esse montante, se indicavam as quantias de 3.311.381$00 como sendo a correspondente ao imposto e a de 0$00 como sendo a que correspondia aos juros compensatórios, a impugnante requereu, ao abrigo do art. 22.º do CPT, a notificação dos elementos que considerou terem sido omitidos. E a AT, por sua vez, considerando que, na realidade, a notificação não continha a fundamentação da liquidação, remeteu à impugnante, em 27/1/1998, cópia do relatório da fiscalização com a fundamentação das correcções que originaram a liquidação, Além disso, posteriormente, em sede do recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação, a AT acabou também por considerar que havia falta de fundamentação da própria liquidação, na parte referente aos juros compensatórios, tendo sido oficiosamente anulada, nessa medida, essa dita liquidação.

Portanto, anulada que foi, por um lado, a liquidação, na parte relativa aos juros compensatórios, e dado que a recorrente requereu a notificação dos elementos da fundamentação que considerou omitidos na notificação de 26/11/1997 (elementos que foram remetidos em 27/1/1998), não pode acolher-se o entendimento da recorrente em relação à invocada caducidade do direito à liquidação do imposto, por alegada invalidade daquela notificação de 26/11/1997: com efeito, como bem se diz na sentença, tal notificação, ainda que imperfeita, logo lhe deu a conhecer a existência da dívida de imposto, sendo que, por ter sido requerida (art. 22.º do CPT) a notificação dos elementos da fundamentação que considerou omitidos, também ficou suprida a irregularidade atinente à não indicação (na notificação) da fundamentação da própria liquidação.

Em suma:

- apesar de a notificação não conter a fundamentação do acto tributário em causa e apresentar deficiências quanto à discriminação do montante de juros compensatórios, a recorrente requereu, ao abrigo do disposto no art. 22.º do CPT, a notificação dos elementos que considerou em falta, tendo a AT procedido a tal notificação;

- e se no que respeita aos juros compensatórios, a liquidação acabou por ser anulada nessa parte, dada precisamente a inexistência de fundamentação quanto a tais juros, já no que concerne à quantia liquidada a título de imposto (IRC) a própria recorrente alega, na Petição Inicial da impugnação, que através da «fundamentação» que lhe foi remetida em 27/1/1998, "*constatou que o «documento de cobrança» notificado em 27/11/1997 estava errado e que o IRC alegadamente em dívida bem como o montante a pagar, relativamente ao exercício de 1992, não era de Esc. 6.590.718$00 mas sim de Esc. 3.311.381$00*".

E neste contexto, sempre seria de concluir, como faz a sentença recorrida, que, ao invés do que a impugnante/recorrente sustenta, a notificação da liquidação operada em 27/11/1997, relevou para efeitos de obstar à caducidade do direito à liquidação do imposto, nomeadamente para efeitos do prazo de caducidade indicado no art. 33º do CPT, uma vez que através dela a notificanda (a recorrente) ficou a saber, pelo menos, da existência da liquidação adicional em causa, o montante correspondente à dívida de imposto e o prazo do respectivo pagamento voluntário.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto — Isabel Marques da Silva.*

([1]) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado,* Volume I, 6.ª ed., 2011, p. 349, anotação 3 a) ao artigo 37.º.

([2]) Ob. cit., p. 359-360, anotação 7 c) ao artigo 37.º.

([3]) Sobre algumas das dúvidas que podem suscitar-se nesta matéria, nos referimos anteriormente em «A caducidade face ao direito tributário», in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário,* Lisboa, Vislis, 1999, pp. 237/242.

([4]) A esse n.º 9 corresponde o actual n.º 11, após a alteração introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 18/4.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

IMI. Não Incidência. Impugnação. Acto de Não Reconhecimento. Impugnação Unitária.

Sumário:

I — A impugnação da decisão da Administração Fiscal que não aceite a não incidência do IMI nos termos do artigo 9.º, n.º 1, alínea d) ou e) do CIMI, deve seguir a regra da impugnação unitária nos termos do disposto no artigo 54.º do CPPT;

II — O meio processual adequado a essa impugnação, é a impugnação judicial dos actos de liquidação do imposto.

Processo n.º 1461/13-30.
Recorrente: A…, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do supremo Tribunal Administrativo:

A…….. Lda., deduziu impugnação judicial para obter a anulação do despacho de indeferimento do pedido na reclamação graciosa apresentada pela impugnante para anulação da liquidação de IMI respeitante ao ano de 2006 consubstanciada no documento de cobrança n.º 2006 017733903, no montante de € 28.443,61. Inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (TAF de Penafiel) datada de 9 de Maio de 2013, que julgou procedente o invocado incidente do valor da causa, fixando-o em € 21.242,58, julgou a instância parcialmente extinta na parte relativa a impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da liquidação do IMI de 2006 dos artigos 9637 e 9839 da matriz predial urbana da freguesia …….. e julgou improcedente a impugnação judicial, na parte em que a instância não foi julgada extinta.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I. O presente recurso pretende contestar a decisão judicial do Tribunal *a quo* por erro de julgamento na matéria Direito, no que diz respeito à decisão do Tribunal *a quo* de não apreciar nos presentes autos a ilegalidade da liquidação de IMI, dos artigos matriciais 9581 e 9583, com fundamento de que a Recorrente tinha apresentado uma ação administrativa especial contra a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição de IMI, quanto aos mesmos artigos matriciais e com fundamento na mesma ilegalidade**;**

II. A Recorrente não pode concordar com o fundamento da alegada contradição de julgados, nem com o fundamento de que as ilegalidades cometidas na decisão de indeferimento do pedido de não sujeições a IMI não constituem fundamentam para a ilegalidade da liquidação impugnada em apreço;

III. Dada a factualidade subjacente, a Recorrente vem considerar que o Tribunal *a quo*, ao alegar a contradição de julgados, decidiu com pressuposto na exceção de litispendência, e não de caso julgado, pois a causa em apreço corre alegadamente o risco de se repetir estando outra (processo n.º 647/12.2 BEPNF) ainda em curso;

IV. No presente caso, estão em causa dois atos jurídicos autónomos, pelo que o facto de serem dois atos tributários distintos, obsta a que ocorra a exceção dilatória da litispendência;

V. A acrescer ao exposto, sucede que a consequência em caso de ocorrer a litispendência seria a absolvição da instância;

VI. Logo, a ilegalidade da liquidação aqui em crise nunca iria ser conhecida, pois não consta do processo de ação administrativa especial contra a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição de IMI;

VII. Se na ação administrativa especial apenas se impugnou a decisão de indeferimento em apreço, e se o Tribunal a quo vem alegar que os presentes autos não podem apreciar a ilegalidade da liquidação, a Recorrente ficaria diminuída nos seus direitos e garantias;

VIII. Claramente que estamos perante atos administrativos autónomos sujeitos a meios e procedimentos de defesa diferentes;

IX. Caso assim não se entenda, e sem prescindir, a solução nunca poderia passar pela exceção de litispendência, mas pela suspensão da presente instância até decisão da ação administrativa especial;

X. Deste modo, podemos concluir que nos presentes autos não se verifica a exceção de litispendência, prevista nos artigos 497º e 498º, ambos do CPC, pois os atos tributários que são objeto de impugnação nas duas causas em apreço são distintos e exigem diferentes meios de defesa;

Xl. Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal *a quo*, e, em consequência, devem ser apreciados os vícios de violação de lei invocados pela Recorrente quanto à liquidação em apreço, referente aos prédios inscritos nos artigos matriciais 9581 e 9583;

XII. O Tribunal *a quo* vem, ainda, invocar que as ilegalidades da decisão de indeferimento do pedido de não sujeição não constituem fundamento da liquidação impugnada nos presentes autos;

XIII. O ato tributário negativo de reconhecimento da isenção é autónomo em relação ao ato tributário de conteúdo positivo de liquidação, e, como tal, implica uma relação de instrumentalidade;

XIV. Mas ainda que sejam autónomos, a Recorrente tem legitimidade para atacar as ilegalidades de que padece o ato tributário de conteúdo positivo pela não verificação do facto impeditivo da obrigação de imposto;

XV. O contribuinte teria que proceder ao pagamento da liquidação, e só aquando da decisão transitada em julgado quanto ao pedido de não sujeição de IMI é que a situação tributária seria reconstituída;

XVI. Em bom rigor, a Autoridade Tributária e Aduaneira não deveria emitir o ato tributário de conteúdo positivo, enquanto não se consolidasse na ordem jurídica o ato tributário de reconhecimento de isenção;

XVII. Se o ato de liquidação padece de ilegalidades as mesmas não se podem manter na ordem jurídica, com todas as consequências para o contribuinte, enquanto se discute o reconhecimento da isenção;

XVIII. Tratar-se-ia de uma violação intolerável do princípio do acesso ao Direito e à tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente previsto no artigo 20º da CRP.

XIX. Assim, o Tribunal ad quem deve declarar inconstitucional (artigo 204º da CRP), no presente processo, por violação do princípio do acesso ao Direito e à tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente previsto no artigo 20º da CRP, os artigos 97º e 99º, ambos do CPPT, na interpretação segundo a qual o contribuinte está impedido de impugnar a liquidação do imposto, nos casos em que está pendente o recurso contencioso do ato que recaiu sobre o pedido de isenção desse imposto;

XX. Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal *a quo*, e, em consequência, devem ser apreciados os vícios de violação de lei invocados pela Recorrente quanto à liquidação em apreço, referente aos prédios inscritos nos artigos matriciais 9581 e 9583;

Nestes termos e nos demais que V. Exas. doutamente não deixarão de suprir, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que seja julgado procedente o pedido da impugnação judicial, nos termos aqui recorridos, ou seja, a anulação da liquidação em apreço quanto aos artigos 9581 e 9583. Pois só assim se fará inteira e sã JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se no sentido da procedência do recurso avançando que ao revogar-se a sentença deve ainda determinar-se que o tribunal recorrido proceda à ampliação da matéria de facto com a finalidade de se apurar se a impugnação da decisão proferida em sede de reclamação hierárquica, apresentada do acto de liquidação do IMI referente aos artigos matriciais 9581 e 9583 obedeceu ao prazo previsto no n.º 2 do artº 102º do CPPT.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) A impugnante foi notificada do documento de cobrança da primeira prestação do IMI de 2006 n.º 2006 017733903, no montante de €28.443,61, junto aos autos de fls. 45 a 47, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

B) De 28/12/1999 a 25/4/2006 a impugnante exerceu as actividades de "compra e venda e revenda de bens imobiliários" - CAE 70120 e "promoção imobiliária" - CAE 70110; em 26/4/2006 alterou a sua actividade passando a exercer a partir daí até 1/1/2008 apenas a actividade de "Compra e Venda de Bens Imobiliários" - CAE 68100; e em 2/1/2008 passou a exercer também a actividade de "Construção de Edifícios (Residenciais e Não Residenciais)" - CAE 41200 (fls. 253 verso e 254).

C) Em 15/10/2004 a impugnante adquiriu à sociedade "B……., Ld.ª", dois lotes de terreno para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ……. sob os artigos 9581 e 9583 (fls. 48).

D) Esses prédios foram participados à administração tributária pela impugnante tendo passado a figurar no seu activo (fls. 127 do PA).

E) Em 18/11/2004 a impugnante apresentou o pedido de não sujeição ao IMI desses prédios, por serem terrenos para construção que passaram a constar do activo de uma empresa que tinha por objecto a construção de edifícios para venda, nos termos do art. 9º, n.º 1, alínea c), do CIMI, pelo requerimento de fls. 48, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

F) A B……., Lda, beneficiou da não sujeição a Contribuição Autárquica dos referidos prédios no ano de 2003, por figurar no activo da empresa que tem por objecto a venda de prédios, nos termos do art. 10º, n.º 1, alínea f), do Código da Contribuição Autárquica (CCA) (fls. 36 e 255 verso).

G) O pedido de não sujeição referido **E)** foi indeferido pela decisão junta a fls. 50, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

H) A impugnante recorreu hierarquicamente desta decisão pelo requerimento de fls. 109 a 117 do PA, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

I) Este recurso hierárquico foi indeferido pela decisão de fls. 251 a 255 verso, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

J) A impugnante impugnou judicialmente a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, pela petição inicial junta a estes autos de fls. 269 a 286, cujo teor aqui se dá por reproduzido, que deu origem à acção administrativa especial n.º 647/12.2 BEPNF.**K)** Pela acção administrativa especial n.º 455/06.0 BEPNF, a impugnante impugnou judicialmente a decisão que negou provimento ao recurso hierárquico da decisão de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI do prédio do artigo 9839 (fls. 113 a 119).

L) Na sequência da procedência desta acção administrativa especial, a administração tributária procedeu à anulação das liquidações do artigo 9839 (fls. 159 a 162).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar este recurso que nos vem dirigido.

Como bem se percebe das alegações de recurso, a recorrente discorda, no essencial, do entendimento da sentença recorrida de que lhe negou a possibilidade de lançar mão da acção de impugnação judicial com vista a atacar a decisão da reclamação graciosa desfavorável, e bem assim as liquidações de IMI referentes ao ano de 2006 dos prédios 09581 e 09583 de ……, uma vez que entende ter direito à não sujeição do imposto relativamente a esses prédios e a esse ano.

Pretende mais, a recorrente, que não pode ser obrigada a proceder ao pagamento do imposto em causa, enquanto se encontrar pendente a discussão administrativa da não sujeição dos prédios ao imposto agora liquidado, cfr. conclusões XIV a XIX.

Como se surpreende da leitura da matéria de facto que se levou ao probatório da sentença recorrida, a sequência temporal dos diversos actos praticados pela recorrente e pela AT é a seguinte:

-em 18/11/2004, a impugnante apresentou pedido de não sujeição a IMI dos prédios 09581 e 09583 de ……;

-por despacho datado de 28/12/2004, tal pedido foi indeferido, por se ter entendido que não se encontravam reunidos os pressupostos legalmente previstos para a não sujeição;

-a impugnante recorreu hierarquicamente deste despacho em 25/01/2005;

-a AT efectuou a liquidação do imposto de IMI, referente aos prédios 09581 e 09583 de ……, e a outros, por referência ao ano de 2006, e notificou a recorrente do respectivo documento de cobrança, com prazo de pagamento durante o mês de Abril de 2007;

-na sequência do recebimento desse documento, em 12/06/2007, a recorrente deduziu reclamação graciosa em que pede a anulação da liquidação de IMI referente àqueles prédios, quer por ilegalidade decorrente de aplicação retroactiva das leis fiscais, quer por errónea interpretação do disposto no artigo 9º, n.º 6 do IMI;

-esta reclamação graciosa foi decidida por despacho datado de 27/11/2007, com o fundamento de que não havia sido deferida a pretensão de não sujeição a imposto dos prédios em referência;

-a presente impugnação deu entrada em juízo em 18/12/2007;

-o recurso hierárquico anteriormente referido foi decidido por despacho datado de 31/05/2012, tendo-se concluído pelo seu indeferimento;

-esta decisão do recurso hierárquico foi contenciosamente impugnada por via de acção administrativa especial, que assumiu o número 647/12.2BEPNF.

No essencial, pretende a recorrente com a presente impugnação judicial, evitar ter que proceder ao pagamento do imposto liquidado até que esteja definitivamente decidida, por via administrativa e/ou por via judicial, a questão de saber se os prédios urbanos 09581 e 09583 de ……., devem ou não ser abrangidos pelo regime legal de não sujeição do imposto.

Não há qualquer dúvida, e nisso consente a recorrente, que em ambos os processos judiciais se encontra a ser discutido o mesmo assunto [cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 07/12/2011, recurso n.º 0419/11], isto é, a não sujeição a IMI dos prédios em questão, apesar de os actos tributários em discussão não serem os mesmos; desta não identidade dos actos tributários, retira a recorrente a conclusão de que não se verifica a excepção da litispendência ou do caso julgado.

Na verdade, o que a recorrente pretende com a presente impugnação, e pretendia com a impugnação graciosa hierárquica (e agora com a acção administrativa especial que intentou), passa pela inclusão destes dois prédios urbanos no regime previsto pelo artigo 9º, n.º 1, alínea d) ou e) do CIMI, obtendo,

assim, o deferimento do início do pagamento do IMI para além de 4, ou 3 anos, a contar da data em que o terreno passou a figurar no seu inventário.

Porém, o acesso a este regime específico está dependente de uma actuação positiva do interessado junto da AT, do exercício de um direito potestativo, nos termos do disposto naquele artigo 9º, n.ºs. 4 e 5, actuação esta que condiciona a própria actuação da AT, enquanto actuação vinculada à lei, - ["…*Trata-se de uma mera comunicação e não de um requerimento que exija a produção de qualquer acto de reconhecimento do direito à não tributação. Esse direito deriva directamente da Lei e não depende de qualquer acto administrativo de reconhecimento ou outro. A comunicação é apenas condição de eficácia do exercício do direito. A razão de ser desta comunicação resulta apenas da necessidade de a administração fiscal conhecer dois factos importantes para o funcionamento da relação jurídica fiscal - a efectiva afectação do imóvel ao activo circulante da empresa e a data em que ela ocorreu. A primeira é indispensável à constituição do direito à não sujeição, e a segunda ao gozo do direito e à sua vigência. Esta comunicação é apenas uma condição de eficácia do exercício do direito à não tributação, não tendo efeitos constitutivos do direito, dado que, como antes referimos, esse deriva directamente da Lei. A entrega da comunicação corresponde ao exercício de um direito potestativo pela empresa proprietária do imóvel, não tendo que aguardar qualquer resposta da administração fiscal.", cfr. José Maria Fernandes Pires, in Lições de Impostos sobre o Património e o do Selo, Almedina, 2010, pp. 405 a 408]* - e condiciona mesmo a produção dos seus efeitos, cfr. n.º 5, quer quanto ao seu início, quer quanto à sua duração.

Isto para dizer que, esta questão da sujeição ou não ao IMI, nos termos daqueles preceitos legais, é antecedente e pressuposto da liquidação a efectuar pelos serviços de finanças, sendo a liquidação do imposto (ou não liquidação) uma consequência da pronúncia sobre verificação dos pressupostos que a AT tome a tal respeito, nomeadamente a verificação do circunstancialismo a que se refere o n.º 6 do referido artigo 9º.

Ou seja, as eventuais ilegalidades de que sofra este acto administrativo em matéria tributária, cfr. art. 10º, n.º 1, alínea d) do CPPT e acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 03/07/2013, recurso n.º 0120/11 (a respeito de acto idêntico no domínio da CA), que não "reconheça" o acesso a tal regime, ou o "reconheça" apenas parcialmente, não se reconduzem a ilegalidades próprias do acto tributário da liquidação, uma vez que este acto, enquanto acto eminentemente vinculado, quer à lei, quer ao anterior acto de verificação dos pressupostos da não sujeição, está condicionado pelo sentido e alcance deste acto antecedente, ou seja, este acto condiciona de forma irremediável o subsequente acto de liquidação.

Contudo, não se encontra no CIMI, nem em qualquer outro diploma legal que trate esta matéria da não sujeição deste imposto, que tal acto prévio deva ser impugnado por forma autónoma, de forma imediata, nem sequer sendo evidente a sua lesividade imediata, uma vez que a mesma só se concretiza com a efectiva liquidação do imposto, havendo, por isso, que se lhe aplicar a regra geral da impugnação unitária do artigo 54º do CPPT.

Dispõe este preceito legal, sob a epígrafe "Impugnação unitária" que, salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

Daqui se pode concluir, assim, que as ilegalidades de que sofra tal acto de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI podem, e devem, ser arguidas quando da impugnação da liquidação do imposto, cfr. a este respeito o acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 29/01/2014, recurso n.º 01944/13.

Por esta razão teremos que concluir que bem andou a recorrente em deduzir esta impugnação judicial, contra a decisão da reclamação graciosa e contra as liquidações de IMI que lhe haviam sido notificadas (uma vez que a reclamação graciosa também havia sido deduzida contra as mesmas liquidações).

E aqui chegados, apesar de termos concluído de forma diferente da Sra. Juíza *a quo* no tocante à natureza do "acto" que não reconheceu a não sujeição ao imposto do IMI, deparamo-nos com a mesma dificuldade que vem realçada na sentença recorrida.

Tratando esta impugnação judicial e a acção administrativa especial n.º 647/12.2BEPNF do mesmo "assunto", no dizer do acórdão proferido no recurso n.º 0419/11 atrás citado, ficamos confrontados com a possibilidade de vir a ocorrer uma contradição de julgados, no caso de nos dois processos virem a ser proferidas decisões em sentido oposto.

Portanto, apenas um dos processos deve ver a sua tramitação seguir o seu curso normal, não devendo o tribunal pronunciar-se quanto ao mérito em ambos, precisamente porque estamos perante uma situação de prejudicialidade, daquela acção relativamente a esta impugnação.

E se é certo que seria este processo que teria primazia na sua tramitação, sendo mesmo desnecessária a acção administrativa especial entretanto intentada, a verdade é que naquela acção apenas se conhece do acto, e suas ilegalidades, cuja decisão condiciona o sentido da liquidação aqui impugnada,

pelo que, se configura como prejudicial relativamente a esta impugnação, cfr. artigo 272º, n.º 1 do CPC (novo).

Portanto, impõe-se, face à existência de tal evidente prejudicialidade, que se suspenda a presente instância, até que aquela acção administrativa especial esteja decidida com trânsito em julgado, cfr. nesse sentido, J. Lopes de Sousa, CPPT- 6ª ed., vol. II, anot. 3 ao art. 122º, pág. 306.

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

a) Conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;

b) Suspender a presente instância, até que nos autos de acção administrativa especial, n.º 647/12.2BEPNF, seja proferida decisão transitada em julgado.

c) Ordenar a baixa dos autos, para que aí passem a aguardar o período de suspensão e para a adopção das diligências necessárias para o efeito.

Sem custas.

D.N.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

IRC. Retenção na fonte. Dividendos. Livre circulação de capitais. Violação de direito comunitário.

Sumário:

I — Ainda que a impugnante, residente no Reino Unido, não tivesse designado representante em Portugal para efeitos tributários, tal nunca poderia implicar uma restrição ao seu direito de acção em juízo, sob pena de inconstitucionalidade por compressão ilegítima do princípio da tutela jurisdicional efectiva e violação do disposto no artigo 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa. Aliás, mesmo para efeitos fiscais, a exigência de nomeação de representante com residência em território nacional viola o direito comunitário, como foi reconhecido pelo TJUE no acórdão proferido no Proc. n.º C-267/09, de 5 de Maio de 2011.

II — Mesmo nos casos em que a lei não obriga à interposição da reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT para viabilizar o acesso à via contenciosa – e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária ou a impugnação se restringe a matéria de direito – o interessado não fica impedido de a apresentar, isto é, não fica sujeito, caso queira reclamar do acto, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no artigo 70.º do CPPT (120 dias), podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT (2 anos).

III — A situação de um residente noutro Estado-Membro, sem estabelecimento estável em Portugal, que aufira rendimentos proveniente da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal, é comparável à de uma sociedade residente em Portugal que aufira esses mesmos rendimentos. Pelo que é ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente noutro Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação da proibição de discriminação em razão da nacionalidade e do direito de livre circulação de capitais, consagrados nos artigos 12.º e 56.º do Tratado de Roma, face à dispensa de retenção de que, nos termos do CIRC, beneficiava, em idênticas condições, uma entidade residente, não havendo qualquer justificação válida para essa discriminação.

IV — É a legislação do Estado da proveniência dos dividendos (no caso, Portugal) que deve assegurar que as entidades beneficiárias – residentes e não residentes – recebam um tratamento similar, conducente à eliminação de desvantagens desmotivadoras da movimentação transfronteiriça de capitais.

V — A anulação do acto impõe à administração tributária o dever de reconstituição da situação jurídica hipotética que existiria caso ele não tivesse sido praticado, o que inclui a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Processo n.º 1502/12-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….. Limited.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA interpôs o presente recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou totalmente procedente a impugnação judicial que a instituição financeira A…….. LIMITED (actualmente designada B……. LIMITED), residente no Reino Unido, deduziu contra o indeferimento tácito da reclamação graciosa que apresentara perante os actos de retenção na fonte em sede de IRC sobre dividendos que lhe foram distribuídos por sociedades residentes em Portugal nos anos de 2005 e 2006, no montante global de € 1.595.617,89.

1.1. Terminou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

I - Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, ora recorrida, julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequências aí sufragadas, por ter considerado que o direito comunitário tinha sido violado, ou seja, a impugnante foi discriminado em relação aos residentes do Estado-Membro. Assim, verifica-se a distinção de tratamentos entre entidades residentes e não residentes, não sendo neutralizada, redunda num tratamento discriminatório, contrário aos preceitos e princípios de direito comunitário.

II - Por outro lado, a douta sentença considerou que haveria lugar a juros indemnizatórios por o erro ser imputável aos serviços, o que não podemos concordar.

III - Neste âmbito, o *thema decidendum* assenta em determinar se houve ou não discriminação injustificada entre accionistas residentes e não residentes em Portugal e, concomitantemente, violação do direito comunitário quanto à igualdade de tratamento entre os vários sujeitos passivos. Por outro lado, se a reclamação graciosa seria tempestiva, bem como a ilegitimidade.

IV - A Fazenda Pública considera que havia cabimento à aplicação do disposto no n.º 3 do art. 131º CPPT, devendo consequentemente ser considerada improcedente a impugnação, por intempestiva, de acordo com o entendimento jurisprudencial.

V - Pelo facto da preclusão do direito a impugnar, a qual foi requerida, tendo o Tribunal a quo apreciado o exposto invocado, como improcedente.

VI - Relativamente à *causa decindendi* a Administração Tributária aquilatou que a douta sentença não ponderou devidamente os factos mencionados, pois os preceitos em causa não violam o direito comunitário, não havendo qualquer discriminação entre residentes e não residentes.

VII - O que acontece é que, tal como referido na contestação, o Estado da residência do impugnante, à luz do consagrado no art. 4º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho de 23/07, ou se abstém de tributar esses lucros ou os tributa, autorizando a sociedade a deduzir do montante do imposto a fracção do imposto da afiliada correspondente a tais lucros.

VIII - Ora, se é o Estado-Membro da sociedade-mãe, ou seja, o Reino Unido, que isenta ou tributa, não se vislumbra como é que a legislação portuguesa viola o direito comunitário.

IX - Além do mais, as entidades distribuidoras dos dividendos efectuaram a retenção na fonte, nos termos da lei interna, dos arts. 90º n.º 1 alínea c), 46º n.º 1, 80º n.º 2 alínea c), 14º n.º 3 e 89º n.º 1, todos do CIRC, não padecendo estas disposições de quaisquer incompatibilidades com o princípio de liberdade de capitais consagrado no direito comunitário.

X - Assim sendo, uma vez que os preceitos da nossa legislação interna não violam os princípios do direito comunitário, designadamente a não discriminação entre tributação efectuada a residentes e a não residentes, não poderá haver lugar a juros indemnizatórios por facto imputável à Administração Tributária.

XI - Pelo exposto, somos de opinião que o douto Tribunal "*a quo*", esteou a sua fundamentação na errónea apreciação das razões de facto e de direito que se encontram subjacentes ao acto de liquidação sindicado, em clara e manifesta violação dos requisitos legalmente consignados no disposto nos arts. 90º n.º 1 alínea c), 46º n.º 1, 80º n.º 2 alínea c), 14º n.º 3 e 89º n.º 1, todos do CIRC, bem como da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho de 23/07 e dos art. 12º, 46º, 48º e 56º do Tratado CE.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente, com as devidas consequências legais.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

A) O presente Recurso vem interposto da douta Sentença proferida pelo Tribunal *a quo* que decidiu julgar procedente a impugnação judicial apresentada pela ora Recorrida dos actos de retenção na fonte

de IRC relativos aos anos de 2005 e 2006, no montante total de € 1.595.617,89, tendo considerado que os referidos actos tributários padeciam de vício de violação de lei, em particular violação do princípio da liberdade de circulação de capitais previsto no Tratado, tendo, ainda, determinado o direito da Recorrida à restituição da quantia de imposto indevidamente paga, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios;

B) A questão material controvertida prende-se em determinar se a legislação portuguesa, na redacção em vigor à data dos factos tributários, ao sujeitar a retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal a instituições financeiras estabelecidas num Estado Membro da União Europeia (*in casu* o Reino Unido), ao mesmo tempo que dispensa de retenção na fonte a distribuição de dividendos a instituições financeiras estabelecidas e domiciliadas em Portugal, viola os artigos 12º e 56º do Tratado;

C) Conforme evidenciado nas presentes contra-alegações, a posição sustentada pela Recorrente carece de qualquer base legal, pelo que a sentença ora recorrida não merece qualquer censura, requerendo-se a sua confirmação por parte deste Venerando Tribunal;

D) Em primeiro lugar, a Recorrente vem alegar, a título de excepção, a ilegitimidade da ora Recorrida por força de uma alegada falta de nomeação de representante em Portugal, nos termos e para os efeitos do art. 19.º da LGT;

E) A ora Recorrida, na qualidade de sujeito passivo não residente e sem estabelecimento estável em Portugal e *substituída* da retenção suportada em Portugal sobre os dividendos que lhe foram pagos nos anos 2005 e 2006, dispõe de legitimidade para apresentar, ao abrigo do artigo 132º do CPPT, impugnação judicial dessa mesma retenção, dado que a mesma tem carácter definitivo, nos termos do disposto no art. 88º, n.º 3, alínea b), do Código do IRC;

F) Conforme prova documental efectuada nos presentes autos, a Recorrida nomeou o Senhor C…… como seu representante para efeitos tributários em Portugal;

G) Ainda que a Recorrida não tivesse designado representante fiscal, tal não implicaria qualquer restrição nos direitos de acção em juízo, sob pena de manifesta inconstitucionalidade por compressão ilegítima do princípio da tutela jurisdicional efectiva;

H) Conforme devidamente salientado nos presentes autos, e conforme expressamente reconhecido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora recorrida, a legislação portuguesa que previa a obrigatoriedade da nomeação de representante fiscal foi já suprimida através da Lei do Orçamento do Estado de 2012 (pelo menos no que respeita aos residentes na União Europeia, como é o caso da ora Recorrida), sendo tal alteração um elemento interpretativo decisivo, porquanto constitui a prova inequívoca da desconformidade da exigência de nomeação de representante fiscal anteriormente constante do ordenamento jurídico nacional, a qual, recorde-se, foi julgada incompatível com o direito comunitário por parte no TJUE, no processo n.º C-267/09, de 05.05.2011;

I) Acresce que, no caso em apreço e conforme decorre da procuração junta aos presentes autos, o mandato conferido ao Mandatário permitia assegurar os contactos com a Administração Tributário e os tribunais, assim se assegurando a *ratio* do art. 19º da LGT, tal como expressamente reconhecido pelo Venerando TCA Sul em acórdão, datado de 11.10.2011, no processo n.º 4513/11, o que motivará a improcedência da excepção de ilegitimidade invocada pela ora Recorrente;

J) Invoca ainda a Recorrente, nas suas alegações de recurso, que a acção de impugnação seria intempestiva, uma vez que estando apenas em causa questões de direito, a impugnação deveria ter sido apresentada no prazo geral de 90 dias previsto no artigo 102º do CPPT e não ao abrigo do artigo 132º do CPPT;

K) Trata-se de uma interpretação sem qualquer suporte legal ou factual, não passando de uma tentativa espúria de evitar que este Venerando Tribunal se pronuncie sobre a questão material controvertida, sendo que nesta matéria (artigos 131º e 132º do CPPT), importa salientar que a Fazenda Pública tem adoptado posições contraditórias, pugnando pela necessidade de reclamação prévia numas situações (veja-se o Acórdão deste Venerando Tribunal no processo n.º 299/11), como, quando lhe convém, invoca precisamente o inverso, numa posição intolerável para quem tem como obrigação defender os interesses da coisa pública no respeito pelos interesses legítimos dos particulares;

L) Não procedem os argumentos da Fazenda Pública, ora Recorrente, no sentido de que a reclamação apresentada seria facultativa, pelo que não seria de aplicar o prazo de 2 anos constante do n.º 3 do referido art. 132º do CPPT, uma vez que, não obstante a reclamação apresentada previamente pela Recorrida versar exclusivamente sobre matéria de direito - desconformidade do direito nacional com o direito comunitário - as retenções na fonte efectuadas na sua esfera não assentaram na emissão de qualquer orientação administrativa, tendo antes decorrido directamente do ordenamento jurídico nacional, em concreto das normas legais do CIRC;

M) Neste sentido, nenhuma das orientações administrativas expressamente mencionadas no ponto 19 das alegações de recurso aborda, ainda, que indirectamente a matéria controvertida, nem tão pouco a articulação entre o regime do artigo 14º do CIRC e a dispensa de retenção na fonte concedida às instituições financeiras residentes, matéria que constitui a questão material controvertida na vertente do tratamento discriminatório concedido aos não residentes em Portugal, sendo, assim, evidente que

as retenções na fonte efectuadas pelos *substitutos tributários* não decorrem de posições firmadas pela Administração Tributária com base em orientações administrativas, o que se invoca para todos os devidos efeitos legais;

N) Acresce que, o afastamento do regime imperativo ou de reclamação prévia não afasta *in totum* o regime dos artigos 131º e 132º do CPPT, como pretende fazer crer a Administração Tributária, antes criando aos sujeitos passivos a possibilidade de impugnabilidade directa dos referidos actos, impugnação essa a ser apresentada nos termos e prazos consignados no artigo 102º do CPPT, não precludindo, contudo, a possibilidade de recurso à reclamação prévia a ser deduzida nos prazos consignados no artigo 132º do CPPT;

O) Constitui hoje doutrina e jurisprudência consolidada que, ainda que se entendesse que a reclamação deduzida pela Recorrida era intempestiva - o que se admite por mero dever de raciocínio - sempre recairia o dever sobre os órgãos da Administração Tributária de, ao abrigo do artigo 52º do CPPT, convolar o referido procedimento no meio adequado, ie., num *pedido de revisão oficiosa*, assim se assegurando o respeito do princípio da tutela jurisdicional efectiva dos direitos do contribuinte.

P) Acresce que, a Recorrente vem juntar aos autos, de modo a fundamentar a sua posição, duas orientações administrativas emitidas pelos órgãos da Administração Tributária datadas de Julho de 2000 e Julho de 2003, sem cuidar, tão pouco, de alegar ou justificar o motivo porquanto a apresentação dos referidos documentos não fora possível até ao encerramento da discussão em primeira instância, não se mostrando assim verificados os pressupostos no artigo 524º do CPC, o que determinará, inapelavelmente, a sua inadmissibilidade processual e consequente desentranhamento, o que se invoca para os devidos efeitos legais;

Q) Passando à discussão da questão material controvertida objecto dos presentes autos, conclui-se da análise do quadro legislativo em vigor à data dos factos que uma instituição financeira residente em Portugal, quando recebia dividendos de sociedades residentes em Portugal, estava, até 2006 (inclusive), sujeita a um regime fiscal mais favorável do que o regime aplicável a uma instituição financeira não residente em Portugal e com residência fiscal noutro Estado Membro da UE, uma vez que esta última estava sujeita a retenção na fonte com carácter definitivo à taxa de 25% (20% em 2006), enquanto a primeira se encontrava dispensada dessa retenção;

R) Trata-se de uma situação claramente discriminatória, sendo que inexiste fundamento legal que justifique tal discriminação, não tendo a Recorrente invocado qualquer norma legal que permita contrariar tal conclusão.

S) Acresce que, o tratamento discriminatório é tanto mais gravoso nos casos de investimentos a representar as provisões técnicas do seguro de vida em que o risco é do tomador de seguro (D…….) geridos pela Recorrida, uma vez que ainda que os dividendos pagos por uma entidade residente a uma entidade financeira residente estivessem, à data da prática dos factos (2005 e 2006), sujeitos a tributação nos termos gerais, os mesmos acabariam por ser excluídos, por força do disposto no art. 45º, n.º 2, do Código do IRC, ou por força da dedutibilidade da provisão técnica constituída por um valor correspondente ao montante dos dividendos recebidos;

T) Como resulta dos artigos 12º e 56º do Tratado e como amplamente defendido pelo TJUE, o Direito Comunitário estabelece um quadro legal destinado a eliminar quaisquer discriminações na circulação de capitais, nomeadamente em investimentos transfronteiriços (directos ou indirectos), bem como a eliminar quaisquer restrições que possam afectar a livre circulação de capitais e a livre prestação de serviços;

U) Para que uma regulamentação fiscal nacional que faz uma distinção entre os contribuintes consoante o local onde os seus capitais são investidos possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento respeite a <u>situações não comparáveis objectivamente</u> <u>ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral</u>, o que não é manifestamente o caso em apreço, sendo que a Fazenda Pública e ora Recorrente não logrou invocar qualquer facto ou argumento jurídico neste sentido.

V) Face às disposições aplicáveis do Código de IRC, na redacção em vigor à data a que se reportam os factos tributários, uma instituição financeira residente para efeitos fiscais em Portugal estava dispensada de retenção na fonte aquando da distribuição de dividendos, ao passo que uma sociedade não residente em Portugal, com residência para efeitos fiscais noutro Estado Membro da UE, não podia beneficiar do mesmo regime, estando sujeita a IRC a uma taxa de retenção na fonte de 25% em 2005, e 20% em 2006 - retenção, essa, a título definitivo;

W) Não se invoque contra o acima exposto, tal como faz a Recorrente nas suas alegações, que a retenção na fonte suportada pela ora Recorrida estaria de certa forma legitimada pelo disposto na Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, nos termos da qual o Estado Português estava autorizado durante um período transitório a cobrar a retenção na fonte de imposto sobre dividendos pagos a entidades com domicílio fiscal noutro Estado membro da União Europeia, uma vez que o que está aqui em causa não é determinar se se mostram preenchidos os requisitos legais de aplicação da referida Directiva, mas sim aferir se Portugal, ao dispensar ao abrigo do regime interno a retenção na fonte de dividendos

a instituição financeiras residentes, estava ou não obrigado a estender tal regime mais favorável às instituições financeiras residentes na União Europeia;

X) Ora, conforme resulta das normas do CIRC em análise, parece que estamos perante um claro tratamento discriminatório e uma evidente restrição na liberdade de circulação de capitais, uma vez que é conferido um tratamento menos favorável para as entidades financeiras não residentes em Portugal, sendo que a ora Recorrida e as instituições financeiras residentes em Portugal estão em situações comparáveis - distribuição de lucros por sociedades residentes - estando estas últimas isentas de retenção na fonte, ao passo que a primeira suporta o imposto sobre o mesmo rendimento;

Y) Ao contrário do alegado, as situações são inteiramente comparáveis, uma vez que em ambos os casos estamos perante instituições que auferem rendimentos de dividendos resultantes dos seus investimentos, sendo que os residentes em território nacional não são tributados por tal fluxo de rendimentos, ao passo que as instituições não residentes sofrem pelo mesmo fluxo de rendimentos uma tributação de 25% / 20% em território nacional;

Z) Em ambos os casos estão instituições financeiras receptoras de dividendos de fonte nacional, sendo, assim, pacífico que estamos perante situações absolutamente comparáveis;

AA) Esta matéria é hoje em dia pacífica em termos de jurisprudência comunitária, como bem, aliás, assinalou o Tribunal *a quo* na sua douta sentença, podendo analisar-se a título de exemplo o disposto nos seguintes acórdão do TJUE i) Acórdão Amurta SGPS Processo C-379/05, ii) Acórdão Gerritse (C-234/01), iii) processo C-487/08, de 3 de Junho de 2010; iv) processo C-303/07;

BB) Ao subordinar a concessão de uma vantagem fiscal em matéria de IRC, como a dispensa de retenção na fonte incidente sobre dividendos/lucros, à condição de a entidade ser residente para efeitos fiscais em território português, estamos perante uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56º do Tratado e pelo artigo 1º da Directiva 88/361 (neste sentido, vejam-se as conclusões proferidas pelo TJUE no Acórdão de 14 de Dezembro de 2006 – Processo C-170/05 - Caso Denkavit International e Denkavit France);

CC) Não se invoque contra o acima exposto, tal como faz a ora Recorrente nas suas alegações de recurso, que a não verificação no caso em apreço das condições da Directiva 90/435 legitimaria a retenção na fonte efectuada pelo Estado Português sobre os dividendos auferidos por entidades não residentes, sendo que sobre esta matéria já se pronunciou expressamente o TJUE (vide Acórdão de 22 de Novembro de 2010, Processo C-199/10);

DD) Por outro lado, parece evidente que a discriminação constante da legislação interna, também não teve como fundamento a prossecução de um objectivo legítimo compatível com o Tratado, nem tão pouco visou estabelecer uma medida anti-abuso ou evitar qualquer prática abusiva em termos fiscais, pelo que o tratamento mais favorável dado na distribuição de dividendos de fonte portuguesa às entidades residentes para efeitos fiscais em Portugal face às entidades não residentes e residente noutros Estados Membros da UE, não encontra aqui qualquer justificação.

EE) Na linha do pensamento propugnado pela ora Recorrida, importa salientar que a **Comissão Europeia iniciou um processo de infracção contra Portugal** relativamente às normas do CIRC acima melhor identificadas e, em concreto, o tratamento discriminatório conferido às instituições financeiras não residentes aquando da distribuição de dividendos em Portugal (processo de infracção n.º 2004/4353), o que motiva por si só a improcedência do recurso ora apresentado pela Fazenda Pública;

FF) O procedimento de infracção acima descrito não levou à apresentação de uma queixa junto do TJUE, porquanto Portugal, numa demonstração inequívoca da razão que assiste à ora Recorrida e tal como expressamente reconhecido pelo Tribunal *a quo*, alterou a sua legislação doméstica, acabando com a discriminação na saída de dividendos para instituições financeiras não residentes (introduzindo idêntica tributação para as distribuições internas);

GG) Importa, contudo, referir que este não era o único procedimento movido contra Portugal, uma vez que a Comissão Europeia questionou ainda Portugal sobre o regime estabelecido no artigo 22º do EBF, tendo o processo seguido para julgamento no TJUE, que, no passado dia 6 de Outubro de 2011 (processo C-493/09), julgou a legislação nacional incompatível com o direito comunitário, por violação do princípio da não discriminação e da liberdade de circulação de capitais.

HH) Por último, assume extrema relevância referir que, na sequência do acórdão do TJUE acima referido, o legislador fiscal português já consagrou, através da Lei do Orçamento do Estado para 2012, a alteração da redacção do actual artigo 16º do EBF de forma a assegurar a sua compatibilidade com o Direito Internacional.

II) Tudo ponderado, parece inequívoco que a norma constante do artigo 80º do CIRC à data dos factos padece de manifesto vício de lei, por violação ostensiva dos princípios da legalidade tributária e do primado do direito internacional, violando, por conseguinte, os artigos 268º, 112º e 8º da CRP, bem como o artigo 55º da LGT, e ainda, os artigos 12º e 56º do Tratado, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente para efeitos de improcedência do presente recurso e confirmação da sentença proferida pelo Tribunal *a quo*, reconhecendo-se o direito da ora Recorrida à restituição da quantia de

€ 1.595.617,89, tudo com as demais consequências legais, mormente o pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do disposto no artigo 43º da LGT.

JJ) Caso existam dúvidas fundadas sobre a violação do Direito comunitário, requer-se a este Tribunal o reenvio prejudicial do processo para o TJUE.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso devia improceder, argumentando o seguinte:

«A questão decidenda foi apreciada e decidida pelo TJUE, no âmbito do mecanismo de reenvio prejudicial (art. 267º TFUE) suscitado no processo n.º 482/10 STA-SCT, com pronúncia nos seguintes termos:

«Os artigos 63º TFUE e 65º TFUE opõem-se à legislação de um Estado-membro, como a que está em causa no processo principal (artigos 14º n.º 3, 46º n.º 1, 89º e 96º nºs 2 e 3 do CIRC), que não permite a uma sociedade residente noutro Estado-membro que detém, numa sociedade residente em Portugal, uma participação superior a 10%, mas inferior a 20%, obter a isenção do imposto retido na fonte sobre as distribuições de dividendos efectuadas pela sociedade residente em Portugal e sujeita assim esses dividendos à dupla tributação económica, ao passo que, quando os dividendos são distribuídos às sociedades accionistas residentes em Portugal e que detêm o mesmo tipo de participação, essa dupla tributação económica dos dividendos é evitada.

Com as necessárias adaptações, a doutrina do TJUE é aplicável à apreciação da questão decidenda, permitido a formulação dos seguintes corolários:

a) desconformidade com as disposições comunitárias interpretadas da legislação nacional que constitui o suporte normativo da retenção na fonte controvertida;

b) anulação da retenção na fonte, por aplicação do princípio do primado do direito comunitário, com expressão constitucional (art. 8º nº4 CRP)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.».

1.4. A Recorrente juntou dois documentos com as suas alegações de recurso, mas a Recorrida invoca a inadmissibilidade dessa junção à luz do art. 524º do CPC, em vigor à data da interposição do recurso – cfr. alínea P) das respectivas conclusões. Pelo que importa apreciar e decidir, desde já, essa questão, por prévia ao conhecimento do objecto do recurso.

O art. 524º do CPC determinava, no seu n.º 1, que «*Depois do encerramento da discussão, só são admitidos, no caso de recurso, os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento*» e, no seu n.º 2, que «*Os documentos destinados a provar factos posteriores aos articulados, ou cuja apresentação se tenha tornado necessária por virtude de ocorrência posterior, podem ser oferecidos em qualquer estado do processo.*».

Ora, um dos documentos ora apresentados pela Recorrente consiste numa circular da Direcção de Serviços do IRC datada de 21/07/2000, e o outro consiste numa circular da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais datado de 19/07/2003.

Trata-se, por conseguinte, de meras orientações genéricas emitidas há muitos anos pela própria administração tributária, não se descortinando (nem a Recorrente o explica) por que motivo não foi possível proceder anteriormente à sua junção e, muito menos, em que medida essa junção se tornou necessária apenas nesta fase processual.

É, pois, patente a extemporaneidade da junção de tais documentos, razão por que se ordena o seu desentranhamento e restituição à Recorrente.

1.5. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Na sentença recorrida constam como assentes os seguintes factos:

A) A impugnante é uma sociedade residente no Reino Unido (cfr. fls. 103 a 107 dos autos).

B) Em 2005 e 2006 a impugnante, na qualidade de accionista de diversas sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos daquelas participações sociais, no valor de, respectivamente, € 4.218.915,25 e € 5.343.412,59, os quais foram sujeitos a retenção na fonte em Portugal no valor de 613.760,08 € e 981.857,81 € (fls. 109 e 111 dos autos, fls. 113 a 125 dos autos e fls. 127 a 152 dos autos).

C) Relativamente aos dividendos recebidos pela impugnante no ano de 2005, os mesmos foram sujeitos a tributação por retenção na fonte à taxa de liberatória de **25%**, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 80º do CIRC, e à taxa de **12,5%**, relativamente a dividendos provenientes de participações sociais adquiridas no âmbito de operações de privatização, os quais beneficiavam de uma redução em 50% da taxa de retenção na fonte nos termos do art. 60º do EBF (cfr. fls. 113 a 125 dos autos).

D) Relativamente aos dividendos recebidos pela impugnante no ano de 2006, os mesmos foram sujeitos a tributação por retenção na fonte à taxa de liberatória de **20%**, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigos 80º do CIRC, e à taxa de **10%**, relativamente a dividendos provenientes de participações sociais adquiridas no âmbito de operações de privatização, os quais beneficiavam de uma redução em 50% da taxa de retenção na fonte nos termos do art. 60º do EBF (cfr. fls. 113 a 125 dos autos).

E) Em 28/12/2007 a impugnante apresentou reclamação graciosa da retenção na fonte referida na alínea que antecede, ao abrigo do art. 132º, n.º 3, do CPPT, sem que tivesse sido notificada da respectiva decisão (cfr. documento de fls. 154 e ss. dos autos).

F) A Impugnação foi remetida ao tribunal via telecópia, em 28/07/2008 (cfr. fls. 2 e ss. dos autos).

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou totalmente procedente a impugnação judicial que a instituição financeira A…… LIMITED (actualmente designada B……. LIMITED), residente no Reino Unido, deduziu contra os actos de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento que incidiu sobre os dividendos que lhe foram distribuídos por sociedades residentes em Portugal durante os anos de 2005 e 2006, no montante global de € 1.595.617,89, face ao indeferimento tácito da reclamação graciosa que deduziu com vista à sua anulação.

Tal impugnação teve por fundamento a ilegalidade desses actos tributários, praticados ao abrigo da legislação interna portuguesa, mais precisamente do Código do IRC (CIRC), por violação dos arts. 12º e 56º do Tratado de Roma e, consequentemente, dos princípios da legalidade e do primado do direito comunitário a que se referem os arts. 55º da LGT, 8º, 112º e 268º da CRP, bem como a incompatibilidade do disposto no art. 14º, n.º 3, do CIRC com as normas e princípios do direito comunitário, e encerra o pedido de anulação desses actos e a condenação da administração tributária à devolução dos montantes retidos e ao pagamento de juros indemnizatórios.

Na contestação que apresentou, a Fazenda Pública suscitou, além do mais, a questão da ***legitimidade*** da impugnante perante o disposto no art. 19º, n.º 5, da LGT, bem como a questão da ***tempestividade da impugnação*** perante a circunstância de a reclamação graciosa não ter sido apresentada no geral de 120 dias a que se refere o art. 70º do CPPT, mas antes no prazo de 2 anos a que se refere o art. 130º do CIRC.

A sentença julgou improcedentes essas excepções e, depois de considerar desnecessária a intervenção do TJUE para, em reenvio prejudicial, apreciar a questão da compatibilidade do art. 14º, n.º 3, do CIRC com o direito comunitário, deu por verificada a violação das invocadas normas de direito comunitário, julgando procedente a impugnação.

Dissente a Recorrente do assim decidido e, como decorre das conclusões da alegação de recurso, pretende que o tribunal ***ad quem*** aprecie a justeza da decisão recorrida quanto à tempestividade da reclamação graciosa, quanto à legitimidade da impugnante, quanto aos vícios de violação de lei imputados aos actos impugnados e, finalmente, quanto aos juros indemnizatórios.

3.1. <u>Da questão da legitimidade da impugnante</u>.

A Fazenda Pública arguira a excepção da ilegitimidade da impugnante perante a falta de nomeação de representante fiscal, evocando, para o efeito, a norma contida no art. 19º, n.º 5, da LGT. Tal excepção foi julgada improcedente com a seguinte argumentação:

«Alega, em primeiro lugar, a Fazenda Pública que a impugnante não observou o disposto no art. 19º, n.º 5, da Lei Geral Tributária (LGT), quanto à designação de representante, com a consequente restrição no exercício dos seus direitos, em sede de contencioso judicial. (…).

Não se pode interpretar o art. 19º da LGT, no sentido de que não é suficiente o mandato já conferido pela Impugnante nos termos do art. 5º do CPPT, pois tal interpretação limita o acesso da Impugnante aos meios contenciosos para exercício dos seus direitos. Uma interpretação em sentido diverso poderia pôr em causa a tutela judicial efectiva, em violação do disposto no art. 20º, n.º 1, 268º, n.º 4 da CRP. (…)

Por outro lado, a exigência de nomeação de representante legal com residência em território nacional sempre violaria o art. 18º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), na medida que se reconduziria a uma discriminação indirecta com base na nacionalidade, e à violação do princípio da efectividade do direito da União que impõe aos tribunais nacionais que garantam o efeito útil das normas de Direito Europeu.

Com efeito, da aplicação do direito nacional não pode resultar a inexistência do meio processual adequado a garantir a protecção jurisdicional efectiva, nem tão pouco poderá ser condicionado o acesso aos meios processuais com a imposição de regras jurídicas de direito interno que configurem uma discriminação. (…).

A interpretação da exigência da nomeação de um representante legal pelo art. 19º, n.º 4 da LGT, no sentido de não ser suficiente o mandato já conferido pela Impugnante nos termos do art. 5º do CPPT, violaria o princípio da efectividade do direito europeu e nessa medida, por força do princípio do primado, sempre seria de ser afastada tal interpretação que seria desconforme com o direito da União. (…)

Face ao exposto, improcede a excepção suscitada pela Fazenda Pública.».

Embora a Recorrente submeta novamente a questão à apreciação deste tribunal ***ad quem***, omite por completo as razões que a levam a discordar do decidido, limitando-se a discorrer sobre o conceito de legitimidade e a reproduzir, parcialmente, o teor dos nºs 4 e 5 do art. 19º da LGT. Considerando, porém, que se verifica a necessária antítese discursiva - já que tendo a Fazenda Pública visto sucumbir a sua tese, é-lhe lícito vir reproduzi-la em sede de recurso, pedindo com esse fundamento a revogação da sentença – importa analisar a correcção do julgado no que toca à enunciada questão.

E avançando nessa apreciação, diremos, desde já, que se nos afigura inteiramente correcta a motivação enunciada na sentença, a cuja bem fundada argumentação se adere, até porque, como se disse, a Recorrente não aportou razões que a infirmem ou que nos levem a inflectir ou a divergir do entendimento nela firmado.

Com efeito, ainda que a impugnante não tivesse designado um representante para efeitos tributários em Portugal, tal nunca poderia implicar uma restrição ao seu direito de acção em juízo, sob pena de manifesta inconstitucionalidade por compressão ilegítima do princípio da tutela jurisdicional efectiva e violação do disposto no art. 20º, n.º 1 e 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

Aliás, mesmo para efeitos fiscais, a exigência de nomeação de representante com residência em território nacional viola o direito comunitário, como foi reconhecido pelo TJUE, no conhecido acórdão proferido no Proc. n.º C-267/09, de 5 de Maio de 2011, proferido numa acção instaurada pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa, e onde se deixou declarado, de forma clara, a incompatibilidade com o direito comunitário da legislação portuguesa que previa a obrigatoriedade da nomeação de representante fiscal, nos seguintes termos: «***Pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal, quando obtenham rendimentos em relação aos quais é exigida a apresentação de uma declaração fiscal, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56º CE».***

Tal como nele se deixou afirmado, ***«… o artigo 130º do CIRS prevê uma obrigação de designar um representante fiscal quer para os não residentes que obtêm rendimentos sujeitos ao imposto sobre o rendimento, quer para os residentes que se ausentem do território português por um período superior a seis meses. (…)***

(…) é incontestável que, ao obrigar os contribuintes em causa a designar um representante fiscal, o artigo 130º do CIRS impõe-lhes a obrigação de efectuar diligências e de, na prática, suportar o custo da remuneração deste representante. Tais obrigações são um incómodo para estes contribuintes, susceptível de os dissuadir de investirem capitais em Portugal e, nomeadamente, de aí fazerem investimentos imobiliários. Daqui decorre que a referida obrigação deve ser vista como uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelos artigos 56º, n.º 1, CE e 40º do Acordo EEE. (…)

(…) a obrigação de designação de um representante fiscal ultrapassa o necessário para atingir o objectivo de combate à fraude fiscal e que, por conseguinte, a Comissão tem razão ao sustentar que a referida obrigação constitui, para os contribuintes não residentes que obtêm rendimentos que exigem a apresentação de uma declaração fiscal, uma restrição não justificada à livre circulação de capitais consagrada no artigo 56º CE.».

Razão por que tanto o art. 130º do CIRS como o art. 19º da LGT foram alterados pela Lei do Orçamento do Estado para 2012, no que respeita aos residentes na União Europeia, como é o caso da impugnante, sendo tal alteração um elemento interpretativo decisivo, por constituir a prova inequívoca da desconformidade da exigência de nomeação de representante fiscal anteriormente constante do ordenamento jurídico nacional.

Acresce que a impugnante, sendo o sujeito passivo não residente e sem estabelecimento estável em Portugal e, como tal, detendo a qualidade de substituída tributária na retenção suportada em Portugal sobre os dividendos que lhe foram pagos, dispõe de inequívoca legitimidade para impugnar judicialmente esses actos tributários de retenção à luz da norma contida no art. 132º do CPPT, dado que estes têm carácter definitivo (art. 88º do CIRC após a republicação desse Código pelo DL 159/2009, de 13/07).

Razão por que se impõe manter o julgado no que a tal questão se refere.

3.2. <u>Da tempestividade dos meios de reacção</u>

Na contestação, a Fazenda Pública invocou a intempestividade da reclamação graciosa e, por inerência, da impugnação judicial, argumentando com a natureza não obrigatória da reclamação graciosa deduzida pela impugnante, razão por que, em seu entender, ela deveria ter sido apresentada no prazo geral de 90 dias previsto no art. 102º do CPPT e não, como foi, no prazo de 2 anos previsto no n.º 3 do art. 131º do CPPT (por remissão do art. 132º, n.º 6, do CPPT).

O tribunal ***a quo*** deu por inverificada essa excepção e a Fazenda Pública Publica vem, novamente, insistir na sua tese.

Porém, também aqui não lhe assiste razão.

Como se deixou explicitado no acórdão desta Secção de 22 de Maio de 2013, no proc. n.º 0187/13, mesmo nos casos em que a lei não obriga à interposição da reclamação graciosa prevista no art. 131º do CPPT para viabilizar o acesso à via contenciosa de impugnação – e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária e a impugnação se restringe a matéria de direito ([1]) – o interessado não fica impedido de a apresentar, isto é, não fica sujeito, caso queira reclamar do acto, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no art. 70º do CPPT (120 dias), podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos no n.º 1 do art. 131º do CPPT (2 anos).

Efectivamente, conforme sanciona a mais autorizada doutrina e muito bem explica JORGE LOPES DE SOUSA ([2]), ***«apesar da incongruência que existe no estabelecimento de prazos distintos de impugnação judicial e de reclamação graciosa, a interpretar-se o n.º 3 do art. 131º como manifestação de uma opção legislativa no sentido da aplicação do «regime normal» de impugnação nos casos em que estiver em causa apenas matéria de direito e o contribuinte tenha seguido orientações genéricas da administração tributária, seria corolário dessa opção pelo afastamento do regime especial de impugnação de actos de liquidação que a reclamação graciosa também se fizesse nos termos normais previstos nos arts. 69º e seguintes do CPPT»;*** no entanto, tal interpretação lógica ***«é inconciliável com a indicação feita na parte inicial do n.º 3 do art. 131º de que o que aí se estabelece é «sem prejuízo do disposto nos números anteriores», o que se traduz na possibilidade de reclamação graciosa no prazo de dois anos.***

Aliás, não se justificaria adoptar um prazo curto para a reclamação graciosa com base em fundamentos de direito e um prazo mais longo para a reclamação graciosa que inclui no seu objecto matéria de facto, cumulada ou não com matéria de direito, pois o contribuinte facilmente poderia beneficiar deste prazo mais longo, mesmo que a sua discordância real assentasse apenas em matéria de direito, bastando para isso «inventar» discordância com qualquer matéria de facto para juntar ao seu fundamento de direito, o que, naturalmente, não representaria dificuldade apreciável. (...)

Por outro lado, se não há razões de segurança jurídica que, nestes casos de autoliquidação em que está em causa matéria de direito e se seguiram orientações genéricas da administração tributária, exijam uma restrição a 90 dias do prazo de impugnação judicial, a imposição desnecessária da perda do direito de impugnação contenciosa directa será incompaginável com os princípios constitucionais da necessidade e proporcionalidade (art. 18º, n.º 2, da CRP). Por isso, é duvidosa a constitucionalidade da fixação de prazo feita no n.º 3, e a considerar-se que é inconstitucional deverá admitir-se a possibilidade de deduzir impugnação judicial até ao prazo de dois anos.

Ainda por outro lado, não se pode encontrar qualquer justificação razoável para que, decorrido o prazo de 90 dias, se vá impor ao contribuinte a apresentação de uma reclamação graciosa para recuperar a possibilidade de impugnação judicial quando a previsão da possibilidade de impugnação contenciosa directa prevista no n.º 3 só se pode justificar porque, nesses casos, na perspectiva legislativa, ela se considera desnecessária.».

Pelo que, como conclui aquele ilustre Conselheiro, ***«na linha jurisprudencial que o STA tem vindo a adoptar em situações semelhantes em que há incontornáveis contradições na previsão de prazos de impugnação contenciosa e administrativa, nos casos em que há suporte textual na lei para os contribuintes formarem expectativas sobre possibilidade de impugnação em prazo alargado, nunca deverá resolver-se a contradição no sentido de uma interpretação restritiva da norma que prevê o prazo alargado, pois uma interpretação desse tipo, que se reconduzisse à aplicação de um prazo mais curto do que o que resulta do texto da lei poderia ofender o direito de impugnação contenciosa de actos lesivos, constitucionalmente garantido, que supõe que a via de acesso à impugnação contenciosa seja clara e não labiríntica, o que é reclamado com mais veemência quando estão em causa meios processuais que podem ser accionados pelo próprio contribuinte, sem representação por advogado (art. 6., n.º 1, do CPPT)».***

Termos em que se reitera a posição jurisprudencial contida no aludido acórdão, improcedendo, por isso, a referida excepção.

3.2. <u>Da violação da proibição da restrição à livre circulação de capitais</u>

A sentença recorrida, depois de caracterizar detalhadamente o conceito de movimento de capitais e o alcance da liberdade que lhe está inerente face às normas de direito comunitário, bem como o quadro legal nacional posto em crise nos autos, concluiu que, à luz da jurisprudência do TJUE, sendo a situação dos residentes e dos não residentes comparável, os actos tributários impugnados e que resultaram da aplicação do que dispunha, à data dos factos, o art. 88º, n.º 1, alínea c), n.º 3, alínea b), e n.º 6, do CIRC, contrariam o princípio da liberdade de circulação de capitais, consignada no art. 56º do TCE, enunciando, para o efeito, a seguinte argumentação:

«(…) nos termos do disposto nos (então) artigos 88º, n.º 1, alínea c), 3, alínea b) e 6, do CIRC, o IRC é objecto de retenção na fonte relativamente aos rendimentos de aplicação de capitais obtidos em território português, tendo as retenções carácter definitivo quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis.

Já no que diz respeito às entidades residentes a percepção dos rendimentos é também acompanhada de retenção na fonte do imposto, mas, e nos termos do disposto no art. 88º, n.º 3, do CIRC, a retenção assume natureza de imposto por conta e não carácter definitivo.

No caso das entidades residentes, a retenção efectuada é tida em consideração na liquidação de IRC do exercício em causa através de dedução à colecta, o que significa que se reflecte no montante a pagar a final podendo haver reembolso nos casos em que excedesse o montante da dívida total de imposto, nos termos do disposto nos artigos 83º, n.º 2, alínea f), e 96º, n.ºs 2 e 3 do CIRC.

As taxas liberatórias de IRC aplicáveis a entidades não residentes, relevante para o caso dos autos, eram em de 25% em 2005, 20% em 2006, de acordo com o art. 80º do CIRC.

Quanto às entidades residentes eram objecto de uma retenção na fonte não liberatória, por força do disposto nos artigos 88º, n.º 4, do CIRC.

Assim, alega a impugnante que ocorre a discriminação entre detentores de participações sociais residentes e não residentes no território português.

Com efeito, à Impugnante não foi possível aplicar o disposto no art. 14º, n.º 3 do CIRC, por ser uma sociedade não residente. Com efeito, relativamente aos mesmos dividendos, se a impugnante fosse uma sociedade residente em Portugal ser-lhe-ia aplicável a dispensa de retenção prevista no art. 90º, n.º 1, alínea c), do CIRC, por preencher os requisitos do art. 46º, n.º 1, do CIRC, pelo que poderia também deduzir integralmente os dividendos distribuídos no apuramento do seu lucro tributável.

Assim sendo, é de concluir, tal como invoca a Impugnante, que da aplicação do regime descrito resulta efectivamente uma diferença de tratamento entre entidades detentoras de participações sociais residentes e não residentes em Portugal, sendo o tratamento dispensado às entidades residentes mais favorável. Por outro lado, é igualmente de concluir que objectivamente o único motivo do tratamento diferenciado reside no facto de uma das entidades (a que goza do regime menos favorável) não ter residência nem estabelecimento estável em Portugal.

De facto, uma sociedade accionista residente em Portugal, nas mesmas condições da impugnante, estaria isenta de tributação sobre os rendimentos em causa, nos termos do disposto nos artigos 90º, n.º 1, alínea c), 46º, n.º 1, 80º, n.º 2, alínea c) e 88º, n.º 3, alínea b), todos do CIRC.

Resulta do art. 8º, n.º 4, da CRP, que as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.

Por sua vez no art. 56º, n.º 1, do TCE, actual art. 63º, n.º 1, do Tratado, dispõe-se que são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

Como foi já referido esta disposição tem efeito directo e deve interpretar-se o conceito de capitais para efeitos da respectiva aplicação com grande amplitude, incluindo-se na noção de movimento de capitais, além do mais, o recebimento de dividendos de acções de sociedade com sede noutro Estado-Membro (cf. caso Verkooijen, já citado supra).

O TJUE pronunciou-se já, por mais do que uma vez, sobre a delimitação em concreto da liberdade de movimentos de capitais. (…)

Por outro lado, o TJUE aceita um tratamento diferenciado entre residentes e não residentes, mas restringindo essa admissibilidade aos casos em que ambos não se encontrem em situações objectivamente comparáveis (***cf. acórdãos nos casos Futura Participations, processo C-391/97, Marks & Spencer, processo C-446/03, e Derikavit II, processo C-170/05, in http://eur-lex.europa.eu***), defendendo o entendimento de que "a discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes" (***cf. acórdão no caso ACT 4, processo n.º C-374/04, parágrafo 46, in http://eur-lex.europa.eu***). (…)

Ora, no caso dos autos verifica-se o pressuposto da comparabilidade das situações.

Nesse sentido, veja-se o acórdão proferido no caso Denkavit II (***processo n.º C-170/05***), onde o TJUE se pronunciou no sentido de considerar que ***"a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes aproxima-se da dos accionistas residentes". (…).***

Assim, há que concluir que a situação de um residente noutro Estado-Membro, sem estabelecimento estável em Portugal, que aufira rendimentos proveniente da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal, é comparável à de uma sociedade residente em Portugal que aufira esses mesmos rendimentos. Posto isto, se o tratamento fiscal na distribuição de dividendos em ambas as situações não é o mesmo, tal como sucede no caso em apreço, então verifica-se uma restrição discriminatória da liberdade de circulação de capitais, o que viola o disposto no art. 56º do TCE, não havendo no caso em apreço qualquer justificação válida para discriminação.

Com efeito, não se poderá invocar enquanto justificação a "coerência do sistema fiscal" porquanto não se vislumbra qualquer relação directa entre a isenção de retenção na fonte aplicável às sociedades residentes e qualquer tributação posterior ou anterior que se destine a compensar tal isenção. Por outro lado, também não se poderá invocar a "necessidade de repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros" na medida em que Portugal abdicou de tributar estes rendimento no que diz respeito a dividendos internos, e o por outro lado, não está em causa a necessidade de evitar qualquer comportamento abusivo ou fraudulento do contribuinte, considerando que o objectivo legal é a eliminação da dupla tributação económica. (…)

O TJUE tem defendido ainda o entendimento de que o respeito pelo Direito da União não pode depender do conteúdo de uma convenção de dupla tributação celebrada entre os dois Estados-membros (***cf. acórdãos proferidos nos casos D, processo C-376/03, parágrafo 52 e Bouanich, processo C-265/94, parágrafo 46, in http://eur-lex.europa.eu***) e que ***"os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito de convenções bilaterais celebradas para prevenir a dupla tributação, os factores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal. (...). Porém, há também que referir que, no que toca ao exercício do poder tributário assim repartido, os Estados-Membros não podem eximir-se ao respeito das regras comunitárias (...). Mais especificamente, esta repartição de competência fiscal não permite que os Estados-Membros introduzam uma discriminação contrária às regras comunitárias"*** (***cf. acórdão proferido no caso Denkavit II, parágrafos 43 e 44, e, no mesmo sentido, no caso Bouanich, processo n.º C-265/94, parágrafos 49 e 50, in http://eur-lex.europa.eu***).

De facto, resulta da jurisprudência do TJUE sobre as restrições previstas no artigo 58º do TCE, que, para que uma legislação fiscal como a portuguesa possa ser considerada compatível com as disposições do TCE relativas à livre circulação de capitais, é necessário que se mostre verificado um dos dois requisitos alternativos: a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objectivamente, ou a diferença de tratamento se justifique por razões imperiosas de interesse geral ("rule of reason" ou regra da razoabilidade), sejam elas a necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal ou evitar a diminuição de receitas fiscais, e devendo, nessa circunstância, respeitar o princípio da proporcionalidade nas suas vertentes de adequação e proibição do excesso (cf. acórdãos Verkooijen, processo C-35/98, Manninen, processo n.º C-319/02 e Amurta, processo n.º C-379/05, in http://eur-lex.europa.eu).

Resulta ainda da jurisprudência do TJUE que para que um Estado-Membro possa invocar a necessidade de preservar a coerência do seu sistema fiscal é necessário que exista um nexo directo entre a isenção de tributação concedida aos dividendos recebidos e o facto dessa sociedade ser residente em determinado Estado (***cf. acórdãos Verkooijen, processo C-35/98, Lankhorst, processo C-324/00, e Bosal Holdings, processo C-168/01, in http://eurlex.europa.eu***), sendo que ***"quando não existe esse nexo directo, por se tratar, por exemplo, de tributações diferentes ou do tratamento fiscal de contribuintes diferentes, o argumento de coerência do sistema fiscal não pode ser invocado" (cf. acórdão Bosal Holdings, processo C-168/01, parágrafo 30, in http://eurlex.europa.eu)***.

Mais afirmando, ***"a título liminar, importa recordar a jurisprudência constante segundo a qual a redução de receitas fiscais não constitui uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental" (cf. acórdão Lankhorst, processo C-324/00, parágrafo 36, e acórdão Amurta, processo n.º C-379/05, in http:// eurlex.europa.eu)***.

Mais recentemente, o TJUE pronunciou-se uma vez mais sobre esta matéria, em sede de acção de incumprimento interposta pela Comissão das Comunidades Europeias contra o Reino de Espanha, na qual a Comissão pede que o Tribunal declare que ao dar tratamentos diferentes aos dividendos distribuídos aos accionistas residentes e aos distribuídos aos accionistas não residentes, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações resultantes do art. 56º CE e do art. 40º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu. (…)

Ao que se refere ao Estado da residência da impugnante poder optar pela consagração de normas para eliminar a dupla tributação, chama-se novamente à colação o ***Acórdão do TJUE, de 3 de Junho de 2010 - Comissão vs. Espanha - C-487/08***: (…)

Ou seja, seguindo esta jurisprudência, este argumento não é ponderoso, até porque, como já se deixou evidenciado anteriormente, a nossa legislação não sujeita a retenção na fonte à prova de que os rendimentos tributados são deduzidos no país de residência.

Verifica-se, assim, que por força do regime que lhe foi aplicado, a ora impugnante foi objecto de um tratamento menos favorável tão só pelo facto de se tratar de uma entidade não residente em Portugal, não se vislumbrando qualquer diferença objectiva ou a ocorrência de qualquer "razão imperiosa de interesse geral" no sentido que lhe é dado pela jurisprudência do TJUE supra citada que justifique tal tratamento à luz do Tratado (como é, aliás, reafirmado no acórdão proferido em 3 de Junho de 2010, no processo C-487/08, citado por último, num caso que é similar ao presente).

Donde se conclui que as liquidações de imposto impugnadas padecem de vício de violação de lei, consubstanciado na violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 56º do TCE e, consequentemente, do artigo 8º, n.º 4 da CRP, em conformidade com o disposto no artigo 135º do CPA, pelo que devem ser anuladas e a Administração tributária condenada a devolver o imposto indevidamente retido (cf. art. 100º da LGT).».

Insurge-se a Fazenda Pública contra o assim decidido, defendendo que os arts. 90º, n.º 1, alínea c), 46º n.º 1, 80º, n.º 2, alínea c), 14º, n.º 3, e 89º, n.º 1, do CIRC, não são incompatíveis com o princípio da livre circulação de capitais consagrado no direito comunitário, e que, à luz do disposto no art. 4º da Directiva n.º 90/435/CEE do Conselho, de 23/07, é o Estado de residência da impugnante quem isenta de tributação os rendimentos ou que os tributa e permite, nesse caso, a dedução do imposto já pago, pelo que não pode ser a legislação portuguesa a infringir o direito comunitário. Nesta medida, advoga que a sentença incorreu em erro de julgamento, violando as disposições contidas nos artigos 90º, n.º 1,

alínea c), 46º, n.º 1, 80º, n.º 2 alínea c), 14º, n.º 3 e 89º, n.º 1, do CIRC, a Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23/07, e os artigos 12º, 46º, 48º e 56º, do Tratado CE.

Cumpre, desde já, salientar que a Recorrente se limita a censurar o percurso seguido pelo tribunal ***a quo*** no enquadramento jurídico da matéria controvertida e na interpretação das respectivas normas, motivo por que a questão que coloca envolve exclusivamente matéria de direito.

Com efeito, a questão que importa apreciar é a de saber se a sentença errou ao julgar ilegal a retenção na fonte a título definitivo que incidiu sobre dividendos distribuídos a uma entidade não residente, sediada no Reino Unido, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação da proibição de discriminação em razão da nacionalidade e do direito de livre circulação de capitais, consagrados nos arts. 12º e 56º do Tratado de Roma, face à dispensa de retenção de que, nos termos do CIRC, beneficiava, em idênticas condições, uma entidade residente.

Vejamos.

Como se viu, estão em causa actos de retenções na fonte por distribuição de dividendos a entidade residente no Reino Unido durante os anos de 2005 e de 2006.

Antes de mais, convém esclarecer que não está em causa a apreciação da legalidade desses actos tributários à luz da aplicação de qualquer Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT), mais precisamente da CDT celebrada entre a República Portuguesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 27/03/1968, uma vez que essa convenção bilateral não foi accionada (porventura por falta de atempada certificação da residência através de modelo oficial), tendo os actos de retenção na fonte sido tributados de acordo com as taxas previstas no CIRC, e não segundo as taxas previstas naquela CDT. Razão por que, nem a impugnante nem a Fazenda Pública (que nos autos age em representação do Estado Português) invocam o direito convencional, nem colocam, por consequência, a questão de saber se ela permitiria neutralizar uma eventual incompatibilidade com a liberdade de circulação de capitais pelo tratamento diferenciado em sede de IRC entre residentes e não residentes.

Efectivamente, não tendo sido accionada a referida Convenção, não há que ir indagar se ela era susceptível de neutralizar a eventual diferença de tratamento entre residentes e não residentes, isto é, neutralizar os invocados efeitos da restrição à livre circulação de capitais. E, por conseguinte, não há que apreciar a questão que foi tratada no acórdão prolatado pelo Pleno desta Secção do STA em 9/07/2014, no proc. n.º 01435/12, e que era a de saber se perante a CDT celebrada entre Portugal e os Países Baixos - no contexto da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal a uma sociedade residente nos Países Baixos – essa CDT permitia neutralizar a incompatibilidade com a liberdade de circulação de capitais prevista no art. 63º do TFUE (ex-art. 56º do TCE) pelo tratamento diferenciado em sede de IRC entre residentes e não residentes.

Posto isto, vejamos resumidamente qual era, à data dos factos, o quadro legal aplicável à tributação de dividendos segundo a legislação interna portuguesa, isto é, segundo as normas unilaterais aplicadas:

i. nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 88º do CIRC, conjugada com a alínea h) do n.º 2 do art. 5º do CIRS, os dividendos eram considerados proveitos resultantes de rendimentos de aplicação de capitais e, nessa medida, estavam sujeitos a retenção na fonte;

ii. a lei fiscal interna dispensava de retenção na fonte a distribuição de dividendos efectuada a instituições financeiras residentes em Portugal, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 90º do CIRC (na redacção introduzida pelo DL n.º 198/2001, de 3 de Julho);

iii. no ano de 2005, o pagamento de dividendos efectuado por sociedades residentes em Portugal a entidades financeiras não residentes em Portugal e domiciliadas noutros Estados Membros da UE, encontrava-se sujeito a retenção na fonte à taxa de 25%, nos termos do disposto no art. 80º, n.º 2, alínea c), do CIRC;

iv. no ano de 2006, na sequência da entrada em vigor do DL 192/2005, de 7.11 (que alterou a redacção da alínea c) do n.º 2 do art. 80º do CIRC), o pagamento de dividendos por sociedades residentes em Portugal a entidades financeiras não residentes passou a estar sujeito a retenção na fonte à taxa de 20%;

v. no caso de pagamento de dividendos por entidades residentes a entidades financeiras não residentes, a retenção na fonte tinha carácter definitivo, nos termos do disposto no art. 88º, n.º 3, alínea b), do CIRC.

Deste quadro legal resulta, com meridiana clareza, que uma instituição financeira residente em Portugal, quando recebia dividendos de sociedades residentes em Portugal, estava, até 2006 (inclusive), sujeita a um regime fiscal mais favorável do que o regime aplicável a uma instituição financeira não residente em Portugal e com residência fiscal noutro Estado Membro da UE, uma vez que esta última estava sujeita a retenção na fonte com carácter definitivo à taxa de 25% (20% em 2006), enquanto a primeira se encontrava dispensada dessa retenção.

Isto é, a tributação dos dividendos assumia contornos bem diversos consoante as beneficiárias fossem ou não entidades residentes, sendo que para o efeito se tinha em conta essa exclusiva qualidade, pois o único critério para determinar se a retenção assumia a natureza de um pagamento por conta ou

se constituía um pagamento definitivo era o da residência da beneficiária (ficando a partir daí automaticamente excluída a possibilidade de uma entidade não residente ser dispensada da retenção), sendo que a possibilidade de deduzir ao lucro tributável os rendimentos relativos a dividendos (art. 46º CIRC) respeitava apenas a entidades residentes, e a isenção de tributação prevista no art. 14º quanto a entidades não residentes configurava ostensivamente uma situação mais desvantajosa - seja no que toca ao valor da participação, seja no que se refere ao período de permanência da titularidade da participação.

Ora, apesar de a Recorrente não pôr em causa, neste recurso, a conclusão vertida na sentença recorrida de que a situação das entidades residentes e não residentes é comparável, continua a defender que as normas de direito interno em consideração não violam os princípios do direito comunitário que consagram a liberdade de circulação de capitais. E isto porque, na sua óptica, perante o art. 4º da Directiva n.º 90/435/CEE, é o Estado da residência da entidade beneficiária dos dividendos quem decide se os isenta ou se os tributa, autorizando, neste caso, a dedução do imposto que sobre eles incidiu. Donde que, se bem entendemos, na óptica da Recorrente é ao Estado de residência da entidade beneficiária dos dividendos que incumbe assegurar a neutralidade tributária.

Ora, a jurisprudência que o TJUE tem ditado aponta exactamente no sentido oposto ao defendido pela Recorrente, como se pode ver, designadamente, através dos seguintes trechos do acórdão proferido em 20/10/2011, no processo C-284/09 (Comissão/Alemanha):

«***44. Importa recordar que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, no entanto, exercer essa competência com observância do direito da União (v., designadamente, acórdãos de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 36; de 8 de Novembro de 2007, Amurta, C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 16; de 19 de Novembro de 2009, Comissão/Itália, C-540/07, Colect., p. I-10983, n.º 28; e de 3 de Junho de 2010, Comissão/Espanha, C-487/08, Colect., p. I-0000, n.º 37).***

45. Compete nomeadamente a cada Estado-Membro organizar, respeitando o direito da União, o seu sistema de tributação de lucros distribuídos e definir, nesse quadro, a matéria colectável e a taxa de tributação aplicáveis ao accionista beneficiário (v., designadamente, acórdãos Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, já referido, n.º 50; de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 47; de 20 de Maio de 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Colect., p. I-3747, n.º 30; e de 16 de Julho de 2009, Damseaux, C-128/08, Colect., p. I-6823, n.º 25).

46. Refira-se igualmente que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização ao nível da União, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário de modo a, nomeadamente, eliminarem a dupla tributação (acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, Colect., p. I-2793, n.º 24 e 30, e de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 57; bem como os acórdãos, já referidos, Amurta, n.º 17; Comissão/Itália; n.º 29; e Comissão/Espanha, n.º 38).

47. Como decorre, designadamente, do terceiro considerando da Directiva 90/435, esta tem por objectivo eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum, qualquer penalização da cooperação entre as sociedades de Estados-Membros diferentes, por comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro, e, desse modo, facilitar o agrupamento de sociedades à escala da União (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 103; Amurta, n.º 18; e Comissão/Espanha, n.º 39).

48. No que respeita a participações não abrangidas pela Directiva 90/435, compete aos Estados-Membros determinar se, e em que medida, deve ser evitada a dupla tributação económica ou em cadeia dos lucros distribuídos e adoptar, para esse efeito, de modo unilateral ou através de convenções celebradas com outros Estados-Membros, mecanismos destinados a evitar ou a atenuar essa dupla tributação económica ou em cadeia. No entanto, esta situação não lhes permite aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado CE (vº acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 4; Amurta, n.º 24; Comissão/Itália, n.º 31; e Comissão/Espanha, n.º 40).

(…)

57. Com efeito, é o mero exercício por esse mesmo Estado da sua competência fiscal que, independentemente de qualquer tributação noutro Estado-Membro, cria o risco de tributação em cadeia ou de dupla tributação económica. Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56º CE, o Estado de residência da sociedade distribuidora deve certificar-se de que, em relação ao mecanismo previsto na sua legislação nacional para evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as sociedades não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente àquele de que beneficiam as sociedades residentes (v. acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 70; Amurta, n.º 39; Comissão/Itália, n.º 53; e Comissão/Espanha, n.º 52).

(…)

69. Note-se ainda que a opção de tributar, no outro Estado-Membro, os rendimentos provenientes da Alemanha ou o nível a que são tributados, não depende da República Federal da Alemanha, mas das modalidades de tributação definidas pelo outro Estado-Membro (acórdão Comissão/Espanha, já referido, n.º 64).

70. A República Federal da Alemanha não pode, por isso, alegar que a dedução do imposto retido na Alemanha ao imposto devido no outro Estado-Membro, em aplicação das convenções destinadas a evitar a dupla tributação, permite em todos os casos neutralizar a diferença de tratamento decorrente da aplicação do disposto na legislação fiscal nacional ou nas convenções que têm por efeito reduzir a taxa da retenção na fonte (v., igualmente, acórdãos, já referidos, Comissão/Itália, n.º 39, e Comissão/Espanha, n.º 64).

71. Por último, quanto ao argumento da República Federal da Alemanha, baseado no facto de que as sociedades beneficiárias de dividendos estabelecidas noutro Estado-Membro não estão obrigadas a pagar o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, ao qual estão sujeitas as sociedades beneficiárias de dividendos estabelecidas na Alemanha, basta recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser considerado compatível com o direito da União pelo facto de existirem outras vantagens, mesmo supondo que essas vantagens existam (v., neste sentido, acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 61; Amurta, já referido, n.º 75; e de 1 de Julho de 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Colect., p.I-0000, n.º 41).

72. Atendendo às considerações precedentes, deve concluir-se que a diferença de tratamento dos dividendos consoante são distribuídos a sociedades residentes ou não residentes, tal como estabelecida na legislação fiscal alemã, é susceptível de dissuadir as sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros de efectuar investimentos na Alemanha, e pode também constituir um obstáculo à obtenção de capitais pelas sociedades residentes junto de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros.

73. Por conseguinte, a referida legislação constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56º, n.º 1, CE.». (sublinhado nosso)

O que vale por dizer que é precisamente a legislação do Estado da proveniência dos dividendos (no caso, Portugal) que deve assegurar que as entidades beneficiárias, residentes e não residentes, recebam um tratamento similar, conducente à eliminação de desvantagens desmotivadoras da movimentação transfronteiriça de capitais.

É certo que existem causas que podem, eventualmente, justificar um tratamento diferenciado, como seja a necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal ou mesmo evitar o decréscimo da receita fiscal; todavia, como se deixou muito bem explicado na sentença recorrida, cuja fundamentação é profundamente elucidativa, nenhuma dessas situações ocorre no caso vertente.

Deste modo, torna-se inequívoco que, como bem se frisou na sentença, a legislação nacional trata de forma desigual a tributação dos dividendos exclusivamente com base nesse factor diferenciador da residência das beneficiárias, em claro desfavor da entidade não residente. E face às ilações que a Meritíssima Juíza retirou da matéria de facto (e que Recorrente não questiona minimamente), no sentido de que «***à Impugnante não foi possível aplicar o disposto no art. 14º, n.º 3 do CIRC, por ser uma sociedade não residente***» e de que «***relativamente aos mesmos dividendos, se a impugnante fosse uma sociedade residente em Portugal ser-lhe-ia aplicável a dispensa de retenção prevista no art. 90º, n.º 1, alínea c), do CIRC, por preencher os requisitos do art. 46º, n.º 1, do CIRC, pelo que poderia também deduzir integralmente os dividendos distribuídos no apuramento do seu lucro tributável»,*** forçoso é concluir que a legislação nacional aplicada redunda numa restrição à livre circulação de capitais, não consentida pelo art. 56º do Tratado de Roma (actual art. 63º TFUE).

Neste contexto, e atento o incontestado primado do direito comunitário, mais não resta do que confirmar a douta sentença recorrida, cuja fundamentação não merece qualquer reparo, sendo antes de louvar pelo primor da sua argumentação jurídica, com uma correcta interpretação e aplicação do direito e da jurisprudência do TJUE sobre casos similares e vertida, nomeadamente, nos acórdãos de 08/11/2007 e 03/06/2010, nos procs. C-379/05 e C-487/08, respectivamente, e no despacho de 22/11/2010, no proc. C-199/10.

O que implica a anulação dos actos tributários impugnados, por ilegais.

Anulação que impõe à Administração Tributária o dever de reconstituição da situação jurídica hipotética que existiria caso não tivessem sido praticados tais actos. O que inclui, necessariamente, a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez, bem como o pagamento de juros indemnizatórios nos termos peticionados e previstos no art. 43º, n.º 1, da LGT, segundo o qual ***«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».***

Com efeito, tendo a impugnante atempadamente reclamado dos actos de retenção na fonte com fundamento em vício de violação de lei e impugnado judicialmente o acto de indeferimento tácito dessa

reclamação, assiste-lhe o direito a juros indemnizatórios, contados nos termos do n.º 3 do artº 61º do CPPT, tendo em conta que a Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1, da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo ou de terceiro será imputável a culpa dos próprios serviços.

Improcedem, pois, todas as conclusões da alegação de recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva — Ana Paula Lobo.*

([1]) Requisitos que não são, porém, cumulativos, conforme se deixou explicitado no acórdão proferido por esta Secção em 12/03/2014, no proc. n.º 01916/13 e cuja posição foi reiterada no acórdão de 26/02/2014, no proc. n.º 0481/13.

([2]) in "Código de Procedimento e de Processo Tributário", 6ª Ed., vol. II, págs. 408/409.

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Revisão do acto tributário. Autoliquidação. Reclamação graciosa.

Sumário:

I — O alcance do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do acto tributário, se consideram imputáveis à administração tributária os erros na autoliquidação, foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio do CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era de reforço das garantias dos contribuintes.

II — Aquele artigo 78.º, n.º 2, seria organicamente inconstitucional, por ser incompatível com aquele sentido da autorização legislativa, se fosse interpretado por forma que se reconduza a que a revisão oficiosa, em casos de autoliquidação, só fosse possível quando o contribuinte tivesse apresentado reclamação graciosa e impugnação judicial da autoliquidação.

Processo n.º 1540/13-30.
Recorrente: A……, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – O A……, SA, melhor identificado nos autos recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte, da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 30/04/2011, que julgou procedente a excepção da falta prévia da dedução da reclamação graciosa do acto de deferimento do pedido da revisão oficiosa da autoliquidação de IRC, referente ao exercício de 2003 no valor de € 4.694 600,00.

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

«a. Ao apreciar imediatamente o pedido, finda a fase dos articulados, não observando a fase das Alegações de Direito a que alude o artigo 120.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a Mm.ª Juiz a quo impediu que a Recorrente exercesse o seu direito ao contraditório, quer quanto à junção do processo administrativo, quer quanto à excepção de intempestividade do Pedido de Revisão suscitada pela Fazenda Pública;

b. A fase das Alegações de Direito é o momento processual em que as partes podem suscitar vícios e argumentos supervenientes, pelo que a intenção da sua não observância ao abrigo do disposto no artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser antecedida da audição

das partes, por forma a evitar que as mesmas deixem de poder invocar argumentos supervenientes ou defender-se de excepções suscitadas pela parte contrária, como ocorreu no caso em apreço;

c. O número 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária não pode ser interpretado no sentido de restringir a revisão oficiosa dos actos de liquidação aos casos em que, previamente, o contribuinte utilizou os meios tutelares graciosos e judiciais ordinários nem pode depender exclusivamente da iniciativa administrativa, sob pena de perder a sua primordial função, que é a da "revisão extraordinária" da liquidação;

d. A interpretação da primeira parte do número 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária efectuada pela Administração Tributária, a qual restringe possibilidade de apresentação do pedido de revisão nos casos de autoliquidação, não é admissível à luz das normas vigentes, sob pena de inconstitucionalidade orgânica, por ser incompatível com o sentido da autorização legislativa que está na origem da norma relevante;

e. A Administração Tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei, nos termos do número 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 55.º da Lei Geral Tributária, bem como ao respeito pelo principio da tributação das empresas pelo lucro real consagrado no artigo 104.º, número 2 da Constituição da República Portuguesa, devendo proceder às correcções que se mostrem devidas face aos erros praticados pelos contribuintes na autoliquidação, quer esses erros lhe sejam favoráveis ou desfavoráveis;

f. Verifica-se, portanto, que se encontram reunidos todos os pressupostos legais para a revisão do acto de autoliquidação de IRC em apreço, sendo a interpretação contrária subjacente ao acto recorrido manifestamente ilegal e até inconstitucional, por violação dos artigos 55.º e 78.º da Lei Geral Tributária, e 104.º, número 2 e 266.º, número 2 da Constituição da República Portuguesa;

g. A falta de audição do Recorrente prévia à decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico vicia o acto em causa, na medida que o mesmo foi praticado com base na preterição de formalidade essencial, nos termos dos artigos 267.º, número 5 da Constituição da República Portuguesa, 60.º, número 1, alínea b) da Lei Geral Tributária e 8.º do Código do Procedimento Administrativo;

h. O artigo 60.º da Lei Geral Tributária prevê não apenas as situações em que existe o direito de audição prévia, mas também os casos em que ela é dispensada (apenas nos casos de a decisão ser favorável ao sujeito passivo ou o memo ter sido ouvido antes da emanação da liquidação de imposto) e, ao contrário do que acontece no Código do Procedimento Administrativo, não estabelece qualquer situação em que inexista tal direito. Verifica-se, assim, que em sede de contencioso tributário e por aplicação do citado artigo 60.º da Lei Geral Tributária, há sempre lugar à audição prévia do sujeito passivo antes da decisão final de um Recurso Hierárquico por si apresentado, desde que a mesma pretenda indeferir total ou parcialmente a pretensão daquele;

i. Os movimentos ocorridos em 2003 na provisão para riscos gerais de crédito do Recorrente deverão ser agregados para efeitos do cálculo do respectivo impacto fiscal em IRC: em substância, haverá uma constituição/reforço líquido (caso o valor total da provisão mínima a 31 de Dezembro do exercício de 2003 seja superior ao seu montante reportado a 31 de Dezembro do ano de 2002) ou uma reposição/anulação líquida (caso o saldo dessa provisão diminua em termos absolutos, quando comparado com o respectivo saldo do exercício imediatamente anterior)

j. O montante líquido da provisão no âmbito do regime geral de tributação em IRC apurado pelo Recorrente em 2003 foi positivo em € 25.924.990,11, pelo que apenas este montante deveria ter sido acrescido enquanto reforço da provisão para riscos gerais de crédito (não dedutível para efeitos de IRC), sendo que a transferência da provisão para riscos gerais de crédito no montante de € 1. 551. 706,46, tributada em exercícios anteriores, deveria ter sido deduzida para efeitos fiscais, pelo que foi indevidamente acrescido na declaração Modelo 22 de IRC do Recorrente o valor de € 18.445.142,34;

k. A decisão recorrida deverá, assim, ser revogada, por violar expressamente as normas constantes dos artigos 113.º e 120.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 55.º, 60.º, número 1, alínea b) e 78.º da Lei Geral Tributária, 104.º tributária, 104.º, número 2 e 266.º, número 2 da Constituição da República Portuguesa, devendo ser substituída por outra, nos termos do artigo 715.º, número 1 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que julgue procedente a Impugnação apresentada, anulando-se as decisões que recaíram sobre o Pedido de Revisão sobre o Recurso Hierárquico interposto pelo Recorrente e, em consequência, promovendo-se a anulação parcial do acto de autoliquidação de IRC de 2003, reduzindo-se o lucro tributável pelo montante de € 18. 445. 142,34.»

2 – Não houve contra alegações.

3 – O recurso foi interposto no TCAN e este, por acórdão exarado a fls. 203 e segs. dos autos, veio declarar-se incompetente em razão da hierarquia, cabendo tal competência à secção do contencioso tributário do STA.

4 – O Exmº Procurador Geral emitiu fundamentado parecer a fls. 225/229 dos autos, que, na parte mais relevante se transcreve:

«Um dos fundamentos, não único, em que se baseou o indeferimento do pedido de revisão e o do subsequente recurso hierárquico resultou do facto de não ter sido deduzida pelo ora recorrente a reclamação graciosa a que alude o art. 131.º, n.º 1 da LGT, argumento que tendo sido excepcionado pela ora recorrida, no seu articulado de defesa, e pelo Ministério Público, no seu parecer, foi inteiramente acolhido pelo tribunal "a quo" que, com esse fundamento, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Sucede, porém, que a jurisprudência deste Supremo Tribunal sobre a matéria em causa, à qual inteiramente se adere, não sufraga o entendimento vertido na sentença recorrida.

Com efeito, como se escreveu no douto Acórdão de 28.11.2007, citado no parecer do Ministério Público de fls. 117 a 119 e na Alegação da Recorrente, «(o) alcance do n.º 2 do art. 78.º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do acto tributário, se consideram imputáveis à administração tributária os erros na autoliquidação foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio da CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes»; que o art. 78.º, n.º 2 da LGT «(...), seria organicamente inconstitucional, por ser incompatível com aquele sentido da autorização legislativa, se fosse interpretado por forma que se reconduza a que a revisão oficiosa, em casos de autoliquidação, só fosse possível quando o contribuinte tivesse previamente apresentado reclamação graciosa e impugnação judicial da autoliquidação».

Na esteira dessa doutrina, concluiu-se no douto Acórdão de 14.06.2012, in Rec. n.º 0259/12, que «(...) apesar de não ter sido apresentada reclamação graciosa pela Autora nos termos do art. 131.º do CPPT, esta não estava impedida de pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar».

A revisão do acto tributário, como esclarece o douto Acórdão de 12.09.2012, in Rec. n.º 0476/12, constitui «um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses actos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração».

Acrescenta que «(o) regime do art.º 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do ato de liquidação, e não a um meio anulatório, com destruição retroativa dos efeitos do ato. A esta luz, o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)» para mais adiante concluir que «(..) o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do ato de liquidação, não impedia a impugnante de pedira revisão oficiosa».

Por outro lado, sendo certo que da decisão do pedido de revisão cabe recurso hierárquico, nos termos do art. 80.º da LGT e do art. 66.º do CPPT, a decisão deste é susceptível de impugnação contenciosa, pese embora o art. 76.º, n.º 2 do CPPT apenas contemple essa possibilidade relativamente a decisões de recursos hierárquicos proferidas na sequência de reclamações graciosas, não prevendo idêntica possibilidade para os casos de recursos hierárquicos que apreciem decisões proferidas em pedidos de revisão. É que, como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, «(...) parece poder concluir-se da alínea d) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT que se pretendeu assegurar a impugnabilidade contenciosa de todos os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, o que viabilizará a impugnação judicial da decisão proferida em recurso hierárquico de decisão de pedido de revisão do acto tributário)) - in Lei Geral Tributária, comentada e anotada, 3. Edição, Setembro de 2003, p. 409 (cfr. igualmente os doutos arestos atrás citados).

Procederão, pois, salvo melhor entendimento, as Conclusão c) a f) da Alegação do Recorrente;

Já no que tange às formalidades alegadamente inobservadas — Conclusões a) e b) — trata-se de nulidades secundárias que, como tal, dependem de arguição nos termos do disposto no art. 205.º do CPC (art. 199.º do novo CPC), a efectuar perante o tribunal "a quo", no prazo de 10 dias, nos termos do art. 153.º do CPC (art. 149.º do novo CPC), iniciando-se a contagem do prazo no dia em que, depois de cometida a nulidade, a parte interveio em algum praticado no processo ou foi notificada para qualquer termo dele, mas neste último caso quando deva presumir-se que então tomou conhecimento da nulidade ou quando dela pudesse conhecer, agindo com a devida diligência. A arguição perante o tribunal ad quem só será admissível, nos termos do n.º 3 do art. 205.º citado, quando o processo for expedido em recurso, antes de se esgotar o prazo normal de arguição.

Ora, a nulidade decorrente da invocada omissão de formalidade legal não foi arguida perante o tribunal a quo no aludido prazo de 10 dias nem o processo foi expedido em recurso antes do mesmo se esgotar.

Assim, a não ser perfilhada a doutrina do douto Acórdão do Pleno da SCA de 02.10.2001, in Rec. 042385, deverão tais nulidades ser consideradas sanadas, improcedendo, consequentemente, as Conclusões a) e b).

No que concerne às Conclusões g) a j) o que se pode dizer é que se trata de matérias que contendem com a legalidade do acto impugnado e que, tendo sido invocadas na p.i., como fundamentos da impugnação, não foram apreciadas pelo tribunal "a quo", pelo que, salvo melhor entendimento, não sendo questões de conhecimento oficioso, não podem as mesmas ser conhecidas em sede de recurso jurisdicional.

Concluo, em face do exposto e com os contornos descritos, pela procedência do presente recurso e pela consequente revogação da sentença recorrida, baixando os autos à 1. Instância a fim de ser conhecido do mérito da impugnação, se a tanto nada mais obstar.

É o meu parecer.»

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte considerou como provada a seguinte matéria de facto:

A) O A……, SA, sociedade aberta, agora impugnante, entregou a sua declaração Modelo 22 de IRC relativo ao exercício de 2003, em 31 de Maio de 2004;

B) Tendo, posteriormente à entrega referida na alínea a), detectado algumas incorrecções na Modelo 22, a agora impugnante procedeu à entrega de duas declarações Modelo 22 de substituição em 29 de Novembro de 2004 e 6 de Dezembro de 2004, respectivamente;

C) Após a entrega das declarações Mod 22 de substituição, e constatando um tratamento fiscal, por si considerado incorrecto, relativo às provisões para riscos gerais de crédito, apresentou um Pedido de Revisão do acto de autoliquidação do IRC de 2003 em 30 de Maio de 2008, junto da entidade competente;

D) Em 02.02.2009, foi o pedido de revisão, a que se aludiu na alínea c), indeferido, pelo Sr. Subdirector — Geral, na qualidade de substituto legal do Sr. Director Geral dos Impostos, cujo teor consta a folhas 44 v. e ss do Processo Administrativo (PA), que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais;

E) O despacho proferido na alínea anterior foi remetido à impugnante por ofício de 18. 02. 2009;

F) Do indeferimento do pedido de revisão, acima referido, apresentou o agora impugnante recurso hierárquico junto do Sr. Ministro das Finanças, em 23. 03. 2009;

G) Por despacho de 4.08.2009 emitido pela Sra Subdirectora Geral dos Impostos, por subdelegação, foi o recurso hierárquico indeferido com os fundamentos que constam a folhas 49 e s do PA em apenso e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais;

H) A presente impugnação foi deduzida em 30. 08. 2010.

6. Do objecto do recurso

O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 124 e seguintes, na qual se decidiu julgar procedente a excepção da falta prévia da dedução da reclamação graciosa como pressuposto do acto de deferimento do pedido da revisão oficiosa da autoliquidação de IRC, referente ao exercício de 2003 no valor de € 4.694 600,00.

A decisão recorrida elegeu como questão prioritária a decidir «a existência de excepção consubstanciada na falta de prévia dedução da reclamação graciosa no prazo referido no art. 131º do CPPT».

Considerou o TAF do Porto que o banco recorrente, ali impugnante, requereu, dentro do prazo dos quatro anos a que se alude no n.º 1 do artigo 78º da LGT, que se procedesse à revisão oficiosa por erro na autoliquidação, erro esse traduzido no tratamento fiscal, que o impugnante considerou incorrecto, no que respeita às provisões para riscos gerais de crédito, de que resultou, segundo o mesmo, um acréscimo indevido de €18.445.142,34 ao resultado líquido do exercício.

No prosseguimento deste discurso argumentativo considerou-se que o pedido de revisão formulado se traduziu num pedido de correcção da autoliquidação a favor do impugnante e que este não apresentou, dentro do prazo de dois anos, reclamação graciosa com fundamento em erro na autoliquidação, como impõe o artigo 131º do CPPT.

Assim concluiu-se, na sentença recorrida, que tal pedido de revisão oficiosa, cujo fundamento era tão só o erro na autoliquidação, não poderia ser interposto sem que antes tivesse sido deduzida, dentro do prazo de dois anos, reclamação graciosa a que alude o n.º 1 do artigo 131º do CPPT.

E, com esse fundamento, a sentença recorrida julgou procedente a excepção invocada e absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Não conformada com tal decisão a recorrente interpõe o presente recurso imputando à decisão recorrida os seguintes vícios:

a) Nulidade processual por não observância da fase processual das alegações prevista no artº 120º do CPPT;

b) Errónea interpretação do n.º 2 do artº 78º da LGT porquanto o pedido de revisão oficiosa era adequado, verificando-se os seus pressupostos;

c) Preterição da audição prévia antes da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico — Conclusões g) e h);

d) Ilegalidade da decisão do recurso hierárquico e do pedido de revisão por erro quanto aos respectivos pressupostos – Conclusões i) e j)

Face às conclusões de recurso impõe-se, em primeiro lugar conhecer da invocada nulidade processual por não observância da fase processual das alegações prevista no artº 120º do CPPT, já que, procedendo tal nulidade processual secundária, ficará prejudicado o conhecimento dos demais vícios imputados à decisão recorrida.

6.1 Da violação do princípio do contraditório, por não observância da fase processual das alegações e da eventual nulidade da sentença.

Alega a recorrente que, finda a fase dos articulados, não foi observada a fase das alegações de direito a que alude o art. 120.º do CPPT, o que a impediu de exercer o seu direito ao contraditório, quer quanto à junção do processo administrativo, quer quanto à excepção de intempestividade do Pedido de Revisão suscitada pela Fazenda Pública — Conclusões a) e b);

De facto, e como se apura dos autos, a Mm.a Juiz a quo, finda a fase dos articulados, passou directamente para a fase da decisão, afastando a fase processual das alegações de direito a que alude o artigo 120.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sucede que, no caso subjudice a Fazenda Pública, na sequência da contestação (fls. 103 e segs.) juntou aos autos o processo administrativo, atinente ao pedido formulado no processo de impugnação pelo ora recorrente – vide fls.117.

Verifica-se ainda, adicionalmente, que a Fazenda Pública não só procedeu à junção do processo administrativo, como suscitou uma excepção — consubstanciada na falta de prévia dedução da Reclamação Graciosa no prazo a que alude o artigo 131º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, com vem afirmando a doutrina, e também a jurisprudência desta secção, a junção do processo administrativo impõe que, em regra, se tenha de passar à fase das alegações, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação do princípio do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes.

Por outro lado se o representante da Fazenda Pública suscitar questões sobre as quais o impugnante não se pronunciou, nomeadamente se forem suscitadas nas respostas questões que obstem ao conhecimento do mérito da impugnação, ou se for oferecida prova ou suscitada qualquer questão cuja solução possa relevar para a decisão deverá, em regra, ser assegurada a possibilidade de o impugnante se pronunciar sobre elas, como decorre também do princípio do contraditório.

Haveria assim que notificar as partes para alegações (artº 120º do Código de Processo Civil) a fim de se poderem pronunciar sobre a relevância desses documentos para a decisão da causa – cf., neste sentido, Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 08.05.2013, recurso 1230/12, e da Secção de Contencioso Tributário de 28.03.2012, recurso 62/12, de 02.06.2010, recurso 26/10, de 11.03.2009, recurso 1032/08, e ainda Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento Tributário, 6ª Edição, Áreas Editora, Vol. II, pags. 249/250 e 298.

Do exposto resulta que a falta de notificação para a apresentação das Alegações de Direito, nos termos e para os efeitos do artigo 120.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na medida em que é susceptível de influir no exame e decisão da causa, configura nulidade processual, nos termos do art. 205º, n.º 1º do Código de Processo Civil (redacção anterior, do DL 226/2008 de 20.11).

Porém cumpre referir que, no caso subjudice, há impedimento a que essa nulidade seja suscitada em sede de recurso, pois, em regra, o conhecimento das nulidades secundárias deve ser feito em sede de reclamação, a deduzir no prazo geral de dez dias previsto art. 153.º do Código de Processo Civil.

Sendo que, por força do n.º 1 do art. 205.º do mesmo Código, esse prazo tem de ser contado do conhecimento da nulidade pelo interessado, iniciando-se a contagem do prazo no dia em que, depois de cometida a nulidade, a parte interveio em algum acto praticado no processo ou foi notificada para qualquer termo dele, mas neste último caso quando deva presumir-se que então tomou conhecimento da nulidade ou quando dela pudesse conhecer, agindo com a devida diligência.

A arguição perante o tribunal ad quem só será admissível, nos termos do n.º 3 do referido art. 205.º, quando o processo for expedido em recurso, antes de se esgotar o prazo normal de arguição.

Sucede, porém, que no caso em apreço, antes de ser proferida a sentença, os autos foram com vista ao MP no TAF do Porto – vide fls. 117-119, o qual emitiu parecer sobre a excepção consubstanciada na falta de prévia dedução da reclamação graciosa no prazo referido no art. 131º do CPPT, alegada pela Fazenda Pública na contestação, pronunciando-se no sentido de que estando em causa um erro de autoliquidação o impugnante teria de, obrigatoriamente, deduzir reclamação graciosa dentro do prazo legal de dois anos, de acordo com o disposto no artº 131º do CPPT e que, não o tendo feito, a impugnação devia ser julgada improcedente.

Com efeito, de acordo com o disposto no artº 121º do CPPT, apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo e antes de proferida a sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais.

E, se o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, serão ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública.

Ora, no caso subjudice constata-se que, na sequência do despacho de fls. 120, e previamente à sentença, foi dado conhecimento do parecer do MP na primeira instância ao impugnante e à Fazenda Pública, que nada vieram dizer,

Ou seja, tendo sido notificado de tal parecer, e podendo dessa forma conhecer das nulidades decorrente de omissão de formalidade legal, o recorrente não as veio arguir perante o tribunal a quo no aludido prazo de 10 dias, nem o processo foi expedido em recurso antes do mesmo se esgotar.

Assim sendo, e de harmonia com o disposto no artº 205º, n.º 3 do Código de Processo Civil, deverão tais nulidades ser consideradas sanadas, improcedendo, consequentemente, as Conclusões a) e b).

6.2. Do invocado erro de interpretação do n.º 2 do artº 78º da LGT

Alega o recorrente que «O número 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária não pode ser interpretado no sentido de restringir a revisão oficiosa dos actos de liquidação aos casos em que, previamente, o contribuinte utilizou os meios tutelares graciosos e judiciais ordinários nem pode depender exclusivamente da iniciativa administrativa, sob pena de perder a sua primordial função, que é a da "revisão extraordinária" da liquidação» — conclusão c);

E que «a interpretação da primeira parte do número 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária efectuada pela Administração Tributária, a qual restringe a possibilidade de apresentação do pedido de revisão nos casos de autoliquidação, não é admissível à luz das normas vigentes, sob pena de inconstitucionalidade orgânica, por ser incompatível com o sentido da autorização legislativa que está na origem da norma relevante» — conclusões d) a f).

A questão suscitada consiste em saber se, detectado pelo contribuinte erro na autoliquidação de IRC por si efectuada, pode este formular pedido de revisão daquela ao abrigo do disposto no artº 78º da LGT ou se tal meio lhe é vedado por ser aplicável ao caso, em matéria de autoliquidação, o disposto no artº 131º, n.º 1 do CPPT.

Vejamos, pois.

O recorrente questionou, em sede de impugnação, a legalidade do acto que indeferiu o recurso hierárquico apresentado contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação do IRC relativo ao exercício de 2003.

Resulta do probatório que o mesmo entregou, em 31.05.2004 a sua declaração Modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2003, tendo apresentado posteriormente, em 29.11.2004 e 6.12.2004, respectivamente, declarações de substituição.

Em 30 de Maio de 2008 apresentou um pedido de revisão do acto de autoliquidação, pedido esse que veio a ser indeferido por despacho de 02.02.2009. Deste despacho foi, em 23.03.2009, interposto recurso hierárquico cujo indeferimento, através do despacho de 07.05.2010 (e não por despacho de 04.08.2009, como por evidente lapso se refere na alínea G) do probatório, cfr. fls. 49 do p. a.) a ser impugnado pela ora recorrente, com os fundamentos constantes do articulado inicial.

Um dos fundamentos em que se baseou o indeferimento do pedido de revisão e o do subsequente recurso hierárquico resultou do facto de não ter sido deduzida pelo ora recorrente a reclamação graciosa a que alude o art. 131.º, n.º 1 da LGT, argumento que tendo sido excepcionado pela Fazenda Pública, no seu articulado de defesa, e pelo Ministério Público na primeira instância, foi inteiramente acolhido pelo tribunal "a quo" que, com esse fundamento, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

No caso vertente a sentença recorrida considerou que o artº 78º, n.º 2 da LGT refere expressamente "sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte".

E concluiu que, salvo melhor opinião doutrinal e jurisprudencial, o princípio da segurança jurídica só ficará acautelado se tal ónus de reclamar ou impugnar for respeitado, pelo que, em seu entender, o pedido de revisão deveria ter sido, previamente, precedido de reclamação prevista no artº 131 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Em consequência, e não tendo o recorrente reclamado do erro na autoliquidação, julgou procedente a excepção invocada pela Fazenda Pública.

Entendemos, porém que, a sentença recorrida não fez, do artº 78º n.º da LGT, a melhor interpretação, pois não teve em conta a intenção subjacente ao n.º 2 do referido preceito que foi a de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio da CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes (vide, neste sentido, acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20.11.2007, recurso 536/07, in dgsi.pt).

Como ficou sublinhado no referido aresto «(o) alcance do n.º 2 do art. 78.º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do acto tributário, se consideram imputáveis à administração tributária os erros na autoliquidação foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio da CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes», sendo que o art. 78.º, n.º 2 da LGT «(...), seria organicamente inconstitucional, por ser incompatível com aquele sentido da autorização legislativa, se fosse interpretado por forma que se reconduza a que a revisão oficiosa, em casos de autoliquidação, só fosse possível quando o contribuinte tivesse previamente apresentado reclamação graciosa e impugnação judicial da autoliquidação».

Concordamos inteiramente com a doutrina expendida naquele aresto de 20.11.2007, inteiramente transponível para o caso subjudice, pelo que remetemos, com a devida vénia, para a argumentação jurídica aí aduzida, que se transcreve.

Assim no referido Acórdão 536/07 começa-se por dizer que *"Desde logo, é de notar que na autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT pelo Governo se indicava como princípio primacial a assegurar o «**reforço das garantias dos contribuintes**» (artº 1º, n.º 2, da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto), pelo que, estando estas garantias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP], é de concluir com segurança que qualquer norma da LGT que, na sua redacção inicial, concretize uma redução dessas garantias será organicamente inconstitucional.*

*"É a esta luz que se tem de interpretar o artº 78º da LGT que estabelece o regime da revisão dos actos tributários. (...) "Embora este artº 78º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no seu n.º 6 (nº 7 na redacção actualmente vigente) faz-se referência a «**pedido do contribuinte**», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte. Idêntica referência é feita no n.º 1 do artº 49º da LGT, que fala em «pedido de revisão oficiosa».*

"Esta possibilidade de a revisão «oficiosa», que deve ser da iniciativa da administração tributária, ser suscitada por um pedido do contribuinte veio a ser confirmada pela alínea a) do n.º 4 do artº 86º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços».

"É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação), que se faça, também na sequência de pedido seu, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar por sua iniciativa).

"Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do artº 95º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (artº 268º, n.º 4, da C.R.P.).

"Também à face da LGT, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e, no caso de erro imputável aos serviços, há direito a juros indemnizatórios (artº 43º, n.º 1, da LGT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do artº 43º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (artº 78º, nºs 1 e 6, da LGT). "Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta (Cfr., entre outros, os Acórdão do STA de 12/2/2001, rec n.º 26233/2001; 19/2/2003, rec. n.º 1461/02; 9/4/2003, rec n.º 422/03; e de 2/2/2005, rec n.º 1171/04.). (...).

"Exposto este regime da revisão do acto tributário e impugnação das decisões proferidas (ou omitidas) no seu âmbito, chega-se à conclusão que não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no artº 151º do CPT e, depois, no artº 131º do CPPT.

"Na verdade, essa reclamação era necessária para a impugnação judicial do acto de autoliquidação, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com aos efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios.

"Porém, a sua falta não obsta (como também não obsta a impugnação judicial dos actos que podem ser impugnados contenciosamente por via directa), a que possa ser pedida a revisão oficiosa,

com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do artº 43º da LGT, sem natureza retroactiva)".

Acresce dizer, regressando ao Acórdão que temos vindo a seguir, que *"o n.º 2 do referido artº 78º, ao estabelecer que «sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação», poderia sugerir uma interpretação no sentido de, nos casos de autoliquidação, sem reclamação ou impugnação prévia não poder haver revisão. (É incompreensível a referência feita no início deste n.º 2 ao «**ónus** legais de reclamação ou impugnação», parecendo mesmo que se trata de um lapso, pois o que seria compreensível e adequado seria referirem-se os «**direitos** legais de reclamação e impugnação», que, naturalmente, como sucede relativamente a qualquer outra liquidação, não são prejudicados pelo facto de haver possibilidade de revisão do acto tributário.)*

"Porém, pelo que se disse sobre o sentido da autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT pelo Governo, assente que à face do CPT era possível a revisão oficiosa nos casos de autoliquidação quando não tivesse sido apresentada reclamação graciosa e estivesse expirado o prazo para a apresentar, se aquele n.º 2 pudesse ser interpretado com o sentido de impedir a revisão oficiosa quando não tivesse havido nem pudesse haver já reclamação graciosa, estar-se-ia perante uma situação em que a LGT diminuiria as garantias dos contribuintes, o que implicaria a inconstitucionalidade orgânica daquela norma, por ser uma iniciativa legislativa contrária à lei de autorização (artº 112º, n.º 2, da CRP).

*"No entanto, a interpretação referida não é forçosa, pois, embora a redacção do n.º 2 do artº 78º seja infeliz, pela falta de clareza, o seu perceptível alcance, ao ficcionar que todos os erros na autoliquidação, **para efeitos do n.º 1**, se consideram imputáveis aos serviços, é o de admitir a possibilidade de revisão oficiosa em todos os casos.*

*"Na verdade, a imputação de todos os erros da autoliquidação à administração tributária é uma ficção que está em manifesta dissonância com a realidade, pois, sendo o contribuinte quem faz a autoliquidação, o que é normal é que os erros lhe sejam imputáveis a ele próprio, que a fez, e não à administração tributária, que não a fez. "Apenas se entrevê a possibilidade de erros na autoliquidação serem imputáveis à administração tributária nos casos em que esta procedeu a correcções ou em que o contribuinte incorreu em erros seguindo instruções que aquela lhe forneceu. "Por outro lado, esta ficção de que todos os erros da autoliquidação são imputáveis à administração tributária vale apenas «**para efeitos do número anterior**», que estabelece as condições de admissibilidade da revisão oficiosa, fazendo depender a revisão por iniciativa da administração tributária da existência de erro imputável aos serviços. Isto é, esta ficção não vale para outros efeitos, designadamente para determinar direito a juros indemnizatórios.*

*"Por isso, é de concluir que o objectivo que se teve em vista com o n.º 2, foi **alargar** as situações em que é admissível a revisão em casos de autoliquidação, permitindo-a **sempre** (e não apenas nos caso em que tivesse havido correcção dos elementos evidenciados pela declaração, como sucedia no regime do artº 94º, n.º 2, do CPT), inclusivamente quando o erro é imputável ao contribuinte, que passou a ficcionar-se como imputável à administração tributária.*

"É, aliás, uma solução legal que se compreende, pois a restrição das possibilidades de revisão aos casos em que se comprovasse que o erro era imputável à administração tributária reconduzia-se a que as possibilidades de revisão oficiosa nos casos de autoliquidação fossem muito menores do que as que existam em relação à generalidade dos actos de liquidação.

"Assim, sendo a intenção legislativa subjacente ao n.º 2 do artº 78º da LGT alargar as possibilidades de revisão em relação às existentes anteriormente, tem de se rejeitar a interpretação defendida pela administração tributária, segundo a qual a revisão só podia ser efectuada se tivesse sido apresentada previamente reclamação graciosa, pois ela consubstanciaria uma diminuição das possibilidades de revisão em relação às existentes no domínio do CPT, em que ela era admissível sem dependência dessa condição.

"Por outro lado, seria incompreensível exigir-se o preenchimento desta condição, pois, se o contribuinte tivesse apresentado reclamação graciosa tempestivamente, a correcção dos erros que detectasse poderia ser efectuada nesse processo de reclamação ou no subsequente processo de impugnação judicial, não sendo necessária a revisão oficiosa".

Ora, esta orientação jurisprudencial foi seguida por outros arestos desta Secção de Contencioso Tributário, em que se vem afirmando de forma reiterada, que o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa não impede o impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta – cf. entre outros, por mais recentes, os seguintes acórdãos que se citam sem pretensões de exaustão: de 29.05.2013, recurso 140/13, de 12.09.2012, recurso 476/12, de 14.06.2012, recurso 259/12, de 14.03.2012, recurso 1007/11, de 14.12.2011, recurso 366/11, de 20.11.2007, recurso 536/07, e de 2-2-2005, recurso n.º 1171/04, todos in www.dgsi.pt.

Não vemos razão para alterar tal jurisprudência cuja fundamentação jurídica merece a nossa concordância e tem plena aplicação também no caso vertente.

Neste contexto, concluímos, com remissão para a aludida fundamentação, que é contrária ao sentido do n.º 2 do artº 78º da LGT e se reconduziria a uma restrição das possibilidades de revisão oficiosa, a interpretação, acolhida na sentença recorrida, de que só seria possível a revisão oficiosa quando o contribuinte tivesse apresentado reclamação no prazo de dois anos e que o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa não impede o impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta.

A sentença recorrida não pode, pois, ser confirmada, pelo que procedem, nesta parte, as alegações de recurso.

7. Da impossibilidade de conhecimento em substituição

Atento o provimento do recurso e consequente revogação da sentença recorrida, coloca-se a questão da possibilidade de conhecimento, em substituição, das demais questões cuja apreciação foi julgada prejudicada, a saber preterição da audição prévia antes da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (conclusões g) e h) e a ilegalidade da decisão do recurso hierárquico e do pedido de revisão por erro quanto aos respectivos pressupostos.

Sucede que a sentença de primeira instância não fez qualquer explicitação dos factos que se deviam ter de considerar como relevantes e provados, nomeadamente para apreciação destes fundamentos de impugnação, que nem sequer apreciou.

Também este Tribunal de recurso não dispõe, por sua vez, de base factual para decidir o recurso jurisdicional, uma vez que, face ao alegado pelo recorrente, ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida, nem aqui pode estabelecer-se, por o Tribunal carecer de poderes de cognição em sede de facto.

Impõe-se por esse motivo, que os autos baixem à 1.ª instância a fim de que o tribunal recorrido conheça das demais questões que julgou prejudicadas pela solução dada ao litígio.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, baixando os autos à primeira instância, a fim de ser conhecido do mérito da impugnação, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Dulce Neto.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Notificação. Carta registada. Recebimento.

Sumário:

Dando-se como provado na sentença recorrida, o dia em que o interessado recebeu a notificação, e não vindo impugnada essa matéria de facto, não há que fazer funcionar a presunção legal de que a recebeu 3 dias após a data do registo.

Processo n.º 1619/13-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

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

A……..., identificado nos autos, inconformado com a sentença proferida no TAF de Leiria, datada de 18/03/2013, que julgou improcedente a presente oposição que havia sido por si instaurada por apenso à execução fiscal n.º 1430201101016423, por dívidas de IVA referente a 2007 e 2008, no valor de 8.363,00€.

Alegou, tendo concluído:

A) - As notificações das liquidações nomeadamente resultantes de correcções à matéria tributável que tenham sido objecto de notificação para efeitos de direito de audição, são efectuadas por carta registada.

B) - As notificações registadas, em matéria tributária, encontram-se reguladas nos artigos 35º a 43º do CPPT, sendo que, em nenhuma destas normas se encontra regulada a forma das notificações registadas.

C) - Não estando regulada, no CPPT, a forma das notificações registadas, por força da alínea e) do artigo 2º do citado Código, terá de aplicar-se o regime do Código do Processo Civil.

D) - As notificações registadas encontram-se reguladas nos artigos 253º a 263º do Código do Processo Civil, normas estas que, ao abrigo dos DL 183/2000 de 10.8 e DL 38/2003 de 9.9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003.

E) - Segundo o regime aprovado pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003, da carta registada faz obrigatoriamente parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue ao remetente da notificação.

F) - Fazendo parte integrante da notificação registada o impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, o "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)" não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada.

G) - Configurando a "entrega conseguida" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)".

H) - Não informando o citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," o dia em que é efectuado o registo da notificação significa que não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do artigo 39º do CPPT e por este motivo, o registo efectuado nos termos do citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não cumpre com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

I) - A douta sentença recorrida incorreu em errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do artigo 342º do Código Civil.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida, ordenando-se o arquivamento da execução.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu parecer no sentido da procedência do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como provada a seguinte factualidade concreta, que não vem posta em causa pelo recorrente:

Constante nos autos, com interesse para a decisão, importa desde já ter como assente a seguinte factualidade:

A) O oponente foi objecto de acção inspectiva a coberto da Ordem de Serviço n.º OI20100030910, em sede de IVA e IRS, aos exercícios de 2006 a 2008, nos termos constantes de fls. 12 a 24, dos autos, em suporte de papel, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

B) No âmbito do procedimento inspectivo, referido em A), o oponente foi notificado do projecto de relatório para efeitos de audição prévia e do relatório final, nos termos constantes de fls. 65 a 71, do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

C) Em resultado das correcções efectuadas pelos Serviços de Inspecção, no âmbito da acção inspectiva, referida em A), foram emitidos os seguintes documentos de cobrança, dirigidos à morada do oponente, e enviados através de carta registada, nos termos constantes de fls. 99 a 115, dos autos, em suporte de papel:

1. Liquidação n.º 11058562, com registo postal dos CTT RY938886125PT;
2. Liquidação n.º 11058560, com registo postal dos CTT RY938885938PT;
3. Liquidação n.º 11058558, com registo postal dos CTT RY938885725PT;
4. Liquidação n.º 11058556, com registo postal dos CTT RY938884606PT;
5. Liquidação n.º 11058554, com registo postal dos CTT RY938883248PT;
6. Liquidação n.º 11058552, com registo postal dos CTT RY938877809PT;
7. Liquidação n.º 11058550, com registo postal dos CTT RY938877675PT;

8. Liquidação n.º 11058548, com registo postal dos CTT RY938876715PT;
9. Liquidação n.º 11058546, com registo postal dos CTT RY938876556PT;
10. Liquidação n.º 11058547, com registo postal dos CTT RY938893903PT;
11. Liquidação n.º 11058549, com registo postal dos CTT RY938894055PT;
12. Liquidação n.º 11058555, com registo postal dos CTT RY938900140PT;
13. Liquidação n.º 11058557, com registo postal dos CTT RY938901423PT;
14. Liquidação n.º 11058553, com registo postal dos CTT RY938895056PT;
15. Liquidação n.º 11058551, com registo postal dos CTT RY938894926PT;
16. Liquidação n.º 11058561, com registo postal dos CTT RY938902636PT;
17. Liquidação n.º 11058559, com registo postal dos CTT RY938902446PT.

D) As liquidações, referidas em C), foram entregues na morada do oponente, nos termos constantes de fls. 54 a 63, do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

E) Pelo Serviço de Finanças de Peniche foi instaurado ao oponente o processo de execução fiscal n'º 1430201101016423, por dívidas de IVA de 2007 e 2008, no valor de €8.363,00, nos termos constantes de fls. 1, do processo administrativo, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

Factos Não Provados

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito e que importe registar como não provados.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que apreciar o recurso que vem dirigido a este Supremo Tribunal.

O recorrente insurge-se contra a sentença recorrida, argumentando que aí se fez um errado julgamento do direito aplicável, incorrendo em violação do disposto no artigo 39º, n.º 1 do CPPT e 342º, n.º 1 do Código Civil.

Invocou, na petição inicial desta oposição, que a notificação das liquidações em referência não foi recebida na sua residência, nem aí avisada, pelo que, ocorre a falta de notificação das referidas liquidações, bem como a respeitante ao seu pagamento voluntário, e, consequentemente, não é exigível por via coerciva o montante liquidado.

Na sentença recorrida deu-se como provado que efectivamente as liquidações foram enviadas para a morada do recorrente, por carta registada, e aí foram entregues nos termos constantes de fls. 54 a 63 do PA apenso.

No essencial, o recorrente pretende agora discutir se os elementos probatórios juntos aos autos são idóneos a provar a efectiva e legalmente correcta notificação das liquidações, isto é, se dão cumprimento *às exigências legais da forma de notificação registada,* uma vez que entende que os elementos documentais probatórios juntos aos autos não cumprem *com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo*.

Esta questão já não é nova, e foi mesmo recentemente tratada no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 01/10/2014, recurso n.º 01450/13, onde se tratou de questões em tudo semelhantes às que aqui vêm colocadas:

"*Antes de mais, convém esclarecer que não se encontra em discussão no presente recurso que a notificação dos actos de liquidação que estão na origem da dívida exequenda tinha que ser efectuada por carta registada, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 38º do CPPT; nem se discute que, tal como ficou provado, a carta para notificação desses actos de liquidação foram recepcionados na sede da oponente. O que se discute é unicamente a questão de saber se o registo dessas cartas apenas pode ser provado pelo recibo da expedição da carta sob registo, emitido e entregue ao remetente pelos CTT, ou se pode, antes, ser comprovado por outros meios de prova, mais propriamente pelos registos informáticos da emissão, distribuição e entrega da correspondência existentes nos respectivos serviços.*

Isto porque, no caso vertente, a Fazenda Pública não juntou aos autos o aludido recibo da expedição da carta sob registo, e, todavia, a sentença deu como assente o envio de carta registada em face da seguinte prova documental apresentada: cartas registadas com indicação alfanumérica RY 535979581PT, RY 536459389PT, RY 540103642PT, com datas de 3/08/2011 e de 19/08/2011, respectivamente, prints do sistema de cobranças, prints do sistema electrónico de citações e notificações, guias de expedição de registos colectiva dos CTT, prints da consulta registo privativo de documentos e prints de pesquisa registo do site oficial dos CTT.

Tal questão foi já analisada e decidida no acórdão proferido pelo STA em 16 de Maio de 2012, no processo n.º 01181/11, consultável em www.dgsi.pt., no qual a ora relatora interveio como 1ª adjunta e que subscreveu sem quaisquer reservas de convicção.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 01181/11:

"O procedimento de notificação por carta registada, regulado nos artigos 35º a 39º do CPPT e no artigo 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios (RSPC), aprovado pelo DL n.º 176/88 de 18/5, compreende os seguintes actos: (i) a emissão de uma carta, que incorpora a notificação do acto tributário, com a respectiva fundamentação (ii) o registo nos serviços postais, através da apresentação da carta em mão, mediante recibo; (iii) e a entrega no domicílio fiscal do respectivo destinatário, comprovada por recibo.

Em princípio, do ponto de vista formal, estes actos colocam a informação ao alcance do sujeito passivo, fazendo depender o respectivo conhecimento exclusivamente da sua vontade.

O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos nºs 2 e 4 do artigo 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi remetida e colocada ao alcance do destinatário. Para a administração tributária é suficiente exibir o recibo da apresentação em mão da carta expedida sob registo, pois, não tendo sido devolvida a carta, o n.º 1 do artigo 39º do CPPT presume que a notificação se efectuou no 3º dia posterior ao registo. Porque a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições do destinatário ter possibilidade de conhecer a sua existência, através de uma regra de experiência (id quod plerumque accidit), a lei presume que a comunicação postal demora três dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1º dia útil, se o último dia não for dia útil.

Deste modo, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma presunção legal destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando. Mas a «presunção» que tem por base o registo postal, não existe se o registo não for feito.

No caso concreto, a recorrida Fazenda Pública não juntou aos autos o recibo da expedição da carta sob registo. Perante essa omissão, a recorrente conclui que não está provado o dia em que foi efectuado o registo postal da notificação, o que é impeditivo do funcionamento da presunção do n.º 1 do artigo 39º do CPPT. A tese da recorrente parece ser no sentido de que o recibo de apresentação da carta é único meio de prova de que a mesma foi expedida sob registo, não admitindo que os "prints internos" da administração fiscal e dos CTT sejam documentos idóneos para provar que o registo foi feito.

Não se duvida que o recibo da apresentação da carta nos serviços de correio é de grande importância probatória do registo postal e por isso mesmo pode questionar-se se o recibo tem preponderância absoluta como meio de prova ou se é possível prová-lo por outros meios.

O registo postal, com ou sem aviso de recepção, apenas se justifica por uma questão de segurança probatória. É uma formalidade que a lei prevê para melhor garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade do acto notificado, evitando o risco de se invocar a falta de notificação. E resulta claramente do artigo 28º do RSPC que a finalidade tida em vista ao se exigir o recibo foi apenas a de obter prova segura acerca do registo e não qualquer outra finalidade. Assim sendo, e aplicando o critério do n.º 2 do artigo 364º do Código Civil, deve considerar-se o recibo do registo da carta como uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

Os outros meios de prova invocados pela administração tributária são os dados constantes do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI e dos registos constantes do site dos CTT. Aqueles elementos, que constam dos autos, indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações a que nos vimos referindo e o número do registo postal dessas notificações a indicação de que foram recebidas e a data da recepção. Por sua vez, no registo dos CTT, cuja cópia consta do processo administrativo, também consta o número do registo, a data de envio e a data da aceitação do registo.

Do confronto entre os dois registos resultou claro para o julgador que as notificações das liquidações foram remetidas à recorrente através de registo postal. Daí que a matéria de facto fixada na 1ª Instância (a qual expressamente não é atacada) tenha referido não só o envio das liquidações como a sua recepção na sede da oponente.

A partir da prova do envio funciona a presunção do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, pertencendo ao destinatário o ónus de demonstrar que, apesar do registo, não chegou a receber as cartas pois que é verdade que a atribuição legal de certa relevância ao registo não dá certeza de que o seu destinatário as recebeu no prazo de três dias, havendo sempre o risco de as não ter recebido. E, como referimos, é por isso mesmo que o n.º 2 do artigo 39º permite ao notificado ilidir aquela presunção «quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «a data efec-

tiva da recepção» ou, como também se estabelece no art. 6º do RSPC, qualquer outro «documento comprovativo» do destino que lhe foi dado.

Como se vê, os nºs 1º e 2º do artigo 39º CPPT indicam claramente o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção juris tantum da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 2/3/2011, rec n.º 0967/10). Se o registo da carta liberta a administração tributária do ónus de provar que a mesma ficou em condições de ser recebida pelo destinatário em três dias, este tem o ónus de provar que, na situação concreta, a recebeu posteriormente ou que nunca a recebeu, o que não se verificou nos autos.

E assim sendo, não tem cabimento a argumentação da recorrente no sentido de que a dívida exequenda é inexigível por falta de notificação.».

Comprovado, pelos referidos meios de prova, o registo da carta para notificação dos actos de liquidação, há que presumir que o seu destinatário (oponente) as recebeu nos três dias após esse registo, ficando, assim, com o ónus de provar que as recebeu posteriormente, o que não logrou demonstrar.".

Acresce a esta argumentação que, tendo as notas de liquidação sido recepcionadas no Apartado do recorrente no dia 13/05/2011, cfr. informação dos CTT de fls. 54 do PA, e facto provado sob a alínea D), sempre se degradariam em não essenciais quaisquer formalidades que não tivessem sido observadas no cumprimento do acto de notificação, por ter sido atingido o objectivo visado com a notificação e que é o de levar ao conhecimento do respectivo destinatário o teor do acto notificado, possibilitando-lhe o uso dos meios contenciosos e administrativos que a lei coloca ao seu dispor.

Razões estas, por que nenhuma censura merece a sentença recorrida.

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

D.N.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Ascensão Lopes — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2014.

Assunto:

Estradas de Portugal. Competência. Licenciamento. Mangueiras. Bombas de Combustível.

Sumário:

A competência para a cobrança da taxa devida pelo estabelecimento ou ampliação de postos de combustíveis, por referência ao ano de 2010, estava legalmente atribuída à Estradas de Portugal.

Processo n.º 1643/13-30.
Recorrente: A……..., L.da
Recorrido: EP – Estradas de Portugal, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, Lda, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga (TAF de Braga) que julgou a impugnação improcedente mantendo a liquidação por parte da Estradas de Portugal, de taxa por aumento de seis mangueiras no posto de abastecimento de combustíveis que aquela explorava ao Km 32,7, na EN 305.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) Relativamente à sucessão de entidades públicas envolvidas desde a extinta JAE até à Entidade Recorrida, a douta sentença recorrida entende, erradamente que a criação do InIR – Instituto de Infra-estruturas Rodoviárias, IP, operada pelo Decreto-Lei n.º 148/2007 de 27 de Abril, não teria tido qualquer impacto nas atribuições e competências da Entidade Recorrida – transformada em Novembro de 2007 – erro que influi claramente na decisão de mérito nos presentes autos.

b) O erro em que incorre a sentença recorrida reside, precisamente, na tábua rasa que faz da circunstância de que a criação do InIR operada pelo Decreto-Lei n.º 148/2007, ocorreu previamente à transformação da EP - E.P.E. na Entidade Recorrida.

c) A EP – Estradas de Portugal, E.P.E. foi transformada em sociedade anónima pelo Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro – a Entidade Recorrida – e esta, embora tenha conservado os direitos e obrigações legais e contratuais que integravam a esfera jurídica daquela, no momento dessa transformação já não se incluíam aí as atribuições e competências respeitantes aos licenciamentos em questão.

d) Com efeito, na data dessa transformação e na data da entrada em vigor das Bases da Concessão – 1 de Janeiro de 2008 – as atribuições e competências para o licenciamento de infra-estruturas ao longo das estradas nacionais já haviam sido transferidas para o InIR – em 1 de Maio de 2007 – por força dos artigos 3º, n.º 3, alínea e) e 23º, nºs 1 e 2 Decreto-Lei n.º 148/2007.

e) Como resulta expressamente do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 380/2007, a supervisão das infra-estruturas rodoviárias – atribuída ao InIR – implica o exercício de competências que envolvem o respeito por todos os aspectos de segurança das mesmas.

f) Em reforço do sustentado, se no âmbito da sua concessão a Entidade Recorrida não detém qualquer competência para o licenciamento das áreas de serviço que compõem o Estabelecimento da Concessão, como estatui a Base 33, n.º 7 das Bases de Concessão Rodoviária aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, esta não pode deter competências previstas no Decreto-Lei n.º 13/71 neste âmbito.

g) O exercício das competências de licenciamento na zona de protecção à estrada, tal como definida no Decreto-Lei n.º 13/71, justifica-se com aspectos de segurança da mesma e não com uma pretensa actividade de exploração das infra-estruturas rodoviárias concessionadas.

h) Acresce que quer a EN (M) 305 quer o posto de abastecimento de combustíveis objecto do acto impugnado não fazem parte da concessão à Entidade impugnada, daí que, não pode exercer sobre os mesmos poderes "*ultra vires*" dos definidos pelos termos da concessão, nos termos do artigo 4º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 374/2007 de 7 de Novembro.

i) Não existe uma norma de sucessão ou de competências originárias que atribuam à Entidade Recorrida para o exercício das competências estabelecidas no Decreto-Lei n.º 13/71, no que respeita a proibições, a licenciamentos, a autorizações e a aprovações em zona de protecção à estrada definida no seu artigo 3º.

j) Nesta ordem de razões, o acto impugnado em 1ª instância é nulo pois padece do vício de incompetência absoluta, ou seja, a Entidade Impugnada praticou-o sem que tenha atribuições para tal, nos termos conjugados dos artigos 1º e 2º, alínea c) da LGT, com o artigo 2º, al d) do CPPT e os artigos 2º, n.º 3 e 133º, n.º 2, alínea b) do CPA, ao contrário do decidido na sentença recorrida.

k) Por tudo o exposto a sentença *a quo* violou, por errada interpretação e aplicação, as normas jurídicas constantes dos artigos 1º, 2º, 3º, 10º n.º 1, c), n.º 2, 11º, 12º e 15º, n.º 1 alínea l) do Decreto-Lei n.º 13/71; os artigos 3º, nºs 1 e 3, alínea e) e 23º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 148/2007; os artigos 2º, 4º, 8º, n.º 1 e 10º, nºs 1 e 2, alínea c), 13º, nºs 1 alínea c) e 2 do Decreto-Lei n.º 374/2007 de 7 de Novembro; as Bases 3, alínea e) e 33, n.º 7, das Bases de Concessão Rodoviária aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007 de 13 de Novembro, e aplicou uma norma inconstitucional, devendo como tal ser anulada.

Nestes termos, e com o douto suprimento de Vossas Excelências que desde já se invoca, deve ser dado provimento ao recurso e anulada a douta sentença recorrida, com todas as consequências legais, com o que será feita, Justiça!

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

1. A decisão final é o corolário de todos os raciocínios e argumentos defendidos pelo julgador e que são o antecedente lógico do que foi decidido pelo tribunal *a quo*.

2. A decisão proferida pronunciou-se sobre a legalidade do ato praticado em função dos elementos de prova carreados para os autos designadamente o procedimento administrativo que foi junto.

3. Todas as entidades que sucederam à JAE, incluindo a Impugnada, conservaram a universalidade dos direitos e obrigações, legais e contratuais que integravam a esfera jurídica da antecessora no momento da transformação.

4. A função de licenciamento atribuída exclusivamente à Impugnante advinda daquela sucessão é confirmada pelo legislador em diversas normas do Decreto-Lei n.º 374/2007 de 7 de Novembro.

5. No n.º 1, do artigo 10.º são atribuídas à Impugnante as competências para a salvaguarda do estatuto da estrada (Lei n.º 2037 de 19-08-1949, actualizada pelo Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro e pelo DL 13/94 de 15 de Janeiro).

6. Por sua vez, no n.º 2, do mesmo artigo 10º, diz-se que, para o desenvolvimento da sua actividade (licenciamento) a EP detém os poderes, prerrogativas e obrigações conferidos ao Estado pelas disposições legais (Estatuto das Estradas Nacionais — Lei n.º 2037 de 19-08-1949 e Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro) e regulamentares aplicáveis, no que respeita à liquidação e cobrança, voluntária ou coerciva, de taxas e rendimentos provenientes das suas actividades (alínea c)).

7. Acresce que na alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º do mesmo DL é dito que "*constitui receita da EP o produto de taxas, emolumentos e outras receitas cobradas por licenciamentos, aprovações e actos similares e por serviços prestados no âmbito da sua actividade*"

8. Pelo Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio actualizar o Estatuto das Estradas Nacionais (Lei n.º 2037 de 19-08-1949), foi instituída a área de jurisdição da JAE (e suas sucessoras) em relação às estradas nacionais, abrangendo, para além da zona da estrada, a zona de protecção à estrada que integra a zona de servidão *non aedificandi* e a zona ou faixa de respeito.

9. A EP tem competência para licenciar o estabelecimento ou ampliação dos PAC nas estradas sob sua jurisdição e, em consequência, a lei permite-lhe cobrar as respectivas taxas, sendo sua a respectiva receita (cfr. alíneas c) do n.º 1 do artigo 13º do DL 374/2007 e alínea e) da Base 3).

10. Por sua vez, aquelas taxas constituem receitas da EP nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 13º do DL 374/2007.

11.O termo *por cada* bomba abastecedora traduz a aplicação da taxa por cada um (em termos individuais) dos equipamentos/mangueiras existentes no posto de combustíveis.

12. Uma bomba abastecedora corresponde a cada possibilidade de saída de combustível.

13. Estamos perante o licenciamento rodoviário, cuja finalidade é garantir a prevenção das condições de segurança e circulação na estrada e dos seus utentes.

14. Um maior número de bombas abastecedoras/mangueiras resulta numa maior procura, atenta a capacidade máxima de abastecimento que é aferida por aquele número de mangueiras. Que por sua vez implica o necessário aumento de número de entradas e saídas da estrada e o aumento do respectivo tráfego médio diário da via que procuram.

15. Porque de segurança se trata, e para efeitos de aplicação das taxas fixadas no Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, o conceito de bomba abastecedora de combustível corresponde ao conceito de mangueira.

16. Tributar individualmente cada possibilidade de combustível, isto é, por cada mangueira abastecedora, tem subjacente ao processo de licenciamento a verificação e prevenção das condições de segurança e circulação na estrada e dos seus utentes. Não violando, assim, qualquer princípio constitucional.

17. Neste contexto, bem andou o Dign.º Tribunal recorrido que qualificou como legal e legítimo o ato de cobrar por cada mangueira, entenda-se bomba abastecedora de combustível, a taxa fixada, não enfermando esta de qualquer vício.

NESTES TERMOS, E nos mais de Direito que V. Ex.a doutamente suprirá, deverá o recurso interposto ser julgado improcedente, e em consequência manter-se a decisão proferida, assim se fazendo inteira e sã justiça

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso e manutenção da sentença recorrida. No essencial o Ministério Público entende que o INIR veio a suceder à EP-EPE, mas só nas matérias relativas à supervisão das infra-estruturas rodoviárias, continuando as restantes atribuições, como sejam as autorizações ou licenciamento de estabelecimentos ou ampliação de postos de abastecimento de combustível, instalados na sua área de jurisdição, com a EP.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

1- Pelo "Diploma de Licença n.º 85/03", com o registo n.º 361 de 1991 (proc. n.º 125), o Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações concedeu à Impugnante licença para instalação de um posto de abastecimento de combustíveis simples, ao KM 32,700, na EN 305 ao KM — cfr. fls. 3 a 7 do PA cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

2- No âmbito de uma acção de fiscalização, realizada em 22.10.2009, os serviços da Delegação Regional de Viana do Castelo da EP, SA verificaram a existência de 14 mangueiras no referido posto de abastecimento em questão.

3- Em 16/12/2009, a EP, SA notificou o Impugnante para "no prazo de 15 dias corridos, se pronunciar sobre o projecto de decisão da EP — Estradas de Portugal, SA" de aplicação de taxas no valor de 8.173,80 euros"- cfr. doc. 2 junto com a p.i. e fls. 13 a 15 do PA cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

4- Em 30/03/2010, a Impugnante foi notificada do acto de liquidação e para, no prazo de 10 dias úteis, proceder ao pagamento de 8.173,80 euros, respeitante ao aumento de 6 mangueiras abastecedoras - cfr. doc. 1 junto com a p.i. e fls. 16 e 17 do PA cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar este recurso que nos vem dirigido.

A única questão que se coloca no presente recurso passa por saber a qual entidade compete a cobrança da taxa devida pelo licenciamento das mangueiras de abastecimento de combustíveis, instaladas nos respectivos postos, se à Estradas de Portugal, SA. (que é a entidade que pretende proceder à cobrança da taxa) se ao InIR.

Na sentença recorrida decidiu-se que tal competência se encontrava legalmente atribuída à Estradas de Portugal, SA., enquanto que a recorrente pretende que tal competência cabe ao InIR, sendo por isso a cobrança da taxa ilegal, por falta de competência da entidade liquidadora.

Desde já poderemos afirmar, com segurança, que se decidiu de forma correcta na sentença recorrida.

E a resposta a esta questão é dada pelo próprio legislador no preâmbulo do DL n.º 380/2007, de 13/11, que aprovou as bases da concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional.

Aí se deixou expressamente referido que, "*O novo paradigma do relacionamento do Estado com o sector das infra-estruturas rodoviárias tem reflexo nas actividades a desenvolver pelo Instituto de Infra–Estruturas Rodoviárias, I.P. (InIR, I.P.), e pela EP-Estradas de Portugal, S.A. (EP, S.A.).*

No quadro das orientações definidas pelo Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE), o Decreto -Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril, que estabeleceu o novo regime orgânico do InIR, I.P., veio estabelecer que este organismo tivesse como missão regular e fiscalizar o sector das infra-estruturas rodoviárias e supervisionar e regulamentar a sua execução, conservação, gestão e exploração. Neste sentido, as atribuições da antiga da EP-Estradas de Portugal, E.P.E., hoje transformada em sociedade anónima pelo Decreto–Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro, foram, em matéria de supervisão das infra-estruturas rodoviárias, transferidas para aquele organismo público. É o caso, por exemplo, do exercício das competências que envolvam o respeito por todos os aspectos de segurança das infra-estruturas rodoviárias ou, por outro lado, da competência para fiscalizar a obrigação de indicação do preço de venda a retalho dos combustíveis em todos os postos de abastecimento, independentemente da sua localização, através da utilização de painéis, conforme estabelecido no Decreto–Lei n.º 170/2005, de 10 de Outubro.

De igual modo, por força do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro, ficou consagrado que a EP, S.A., teria como objecto de actividade a concepção, projecto, construção, financiamento, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, sucedendo à EP - Estradas de Portugal, E. P. E., em todos os seus direitos e obrigações legais, como é o caso, por exemplo, do exercício de competências em matéria de implantação de áreas de serviço, de audição dos municípios na definição da rede rodoviária nacional e regional, de fiscalização do trânsito nas vias públicas sob a sua jurisdição ou pela gestão dos sistemas de vigilância electrónica rodoviária, mas também de outras competências anteriormente exercidas pela EP-Estradas de Portugal, E. P. E., pelo Instituto de Estradas de Portugal, I. P., ou pela Junta Autónoma das Estradas." - resulta da Base 1, n.º 1 alínea a), que se deve entender por «Áreas de serviço», as instalações marginais às vias destinadas à instalação de equipamento de apoio aos utentes, sendo que estas vias são as estradas que integram a Rede Rodoviária Nacional ou a Rede Rodoviária Nacional Futura, cfr. alínea bd).

Tem, assim, uma razão reforçada a Sra. Juíza, a quo, ao escrever na sua sentença que, "*Enquanto que o Decreto-Lei n.º 148/2007 não fazia qualquer referência quanto às funções de licenciamento que se encontravam acometidas à entidade transformada, o Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro, em diversos pontos, expressa-se o legislador pela consideração de que tais funções de licenciamento se transferiram, para a ora Impugnada - restritas, pese embora, às estradas constantes do Contrato de Concessão.*

Assim, o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 374/2007, atribui à ora Entidade Impugnada, as competências para a salvaguarda do Estatuto da Estrada (n.º 1), mais se referindo que para o desenvolvimento da sua actividade, a Impugnada detém os poderes, prerrogativas e obrigações conferidas ao Estado pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis, no que tange à liquidação e cobrança, voluntária ou coerciva, de taxas e rendimentos provenientes das suas actividades [nº 2, alínea c)].

Por sua vez, o artigo 13.º do mesmo diploma estabelece que «[c]onstitui receita da EP o produto de taxas, emolumentos e outras receitas cobradas por licenciamentos, aprovações e actos similares e por serviços prestados no âmbito da sua actividade.» [nº 1, alínea c)], aí se enquadrando o exercício de todas as atribuições que integravam a esfera jurídica da entidade transformada que não tivessem sido expressamente conferidas a demais entidades, nomeadamente o INIR [cfr, artigo 10.º, n.º 2, e 13.º, n.º 1, alínea c) e n.º 2, alínea c)].

Nos termos do art.º 4.º, n.º 1 do diploma em análise, a EP, SA passou a ter "por objecto a concepção, projecto, construção, financiamento, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, nos termos do contrato de concessão que com ela é celebrado pelo Estado.

Daqui resulta que à EP-Estradas de Portugal, SA foi atribuída a exploração da rede viária nacional, sendo tal atribuição necessariamente acompanhada dos devidos poderes e necessárias competências de licenciamento, nomeadamente de instalação e ampliação de postos de abastecimentos, por um lado, e da cobrança das respectivas taxas, fazendo delas sua receita própria, por outro lado [cfr. artigo 13.º, n.º 1, alínea c) do Decreto-Lei n.º 374/2007 e alínea e) da Base 3].

(...)

Porém... tal como sucede na EN 305, quem aplica e faz aplicar as normas de protecção às estradas nacionais previstas no Estatuto das Estradas Nacionais (Lei n.º 2037, de 19/08/1949 e no Decreto-Lei n.º 13/71, de 23/01), é a Entidade Impugnada, por força da sucessão legal consagrada no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7/11.".

Não se vê, assim, que a argumentação expendida pela recorrente, neste recurso que nos dirigiu, possa ter acolhimento face aos preceitos legais aplicáveis à concreta situação dos autos, impondo-se, portanto, a conclusão de que a competência para a cobrança da taxa devida pelo estabelecimento ou ampliação de postos de combustíveis, cfr. art. 15º, n.º 1 alínea l) do DL n.º 13/71, de 23/01, na redacção com interesse, estava legalmente atribuída à sociedade aqui Ré, pelo que, o acto de liquidação aqui impugnado não sofre da ilegalidade de incompetência absoluta que lhe vinha assacada, nem se vislumbra que as normas em análise, bem como a interpretação que delas se fez, belisque qualquer princípio ou parâmetro constitucional.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e, em consequência, manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 29 de Outubro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Pedro Delgado – Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Interpretação da petição inicial. Oposição à penhora. Reclamação de acto do órgão da execução.

Processo n.º 31/14-30.
Recorrente: A……, SA.
Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, a fls. 107 e segs. dos autos, que, julgando verificada a excepção de caducidade do direito de acção, "rejeitou" a petição inicial de oposição que apresentara.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. No dia 24.07.2013 foi a ora Recorrente notificada das penhoras efectuadas a dois imóveis, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1899201301006797;

2. Em virtude das penhoras acima referidas, apresentou, no dia 10.09.2013, ***oposição à penhora*** ao abrigo do disposto no artigo 784º, n.º 1, alínea a) do NCPC aplicável ex *vi* pelo artigo 2º, alínea e) do CPPT, peticionando o levantamento das aludidas penhoras;

3. Assim, a ora Recorrente reagiu contra um acto praticado na execução fiscal, a penhora dos dois imóveis;

4. Porém, apesar do próprio relatório da sentença referir expressamente, no seu ponto 1, que a ora Recorrente apresentou oposição à penhora, o Tribunal a *quo,* bem como o Ministério Público, desatendeu ao pedido formulado pela ora Recorrente na referida oposição à penhora, decidindo como se a Recorrente tivesse deduzido oposição à execução fiscal.

5. Decidindo, assim, que a oposição à execução era extemporânea, nos termos do artigo 203º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

6. De facto, se a ora Recorrente deduzisse oposição à execução, o que não o fez, repita-se, o seu direito já tinha caducado, aquando a apresentação da oposição à penhora, no dia 10.09.2013.

7. Mesmo que se encontrasse em prazo para deduzir oposição à execução, jamais o poderia fazer, dado que o que pretendia era a anulação do acto praticado na execução e não extinção total ou parcial da execução, não sendo, assim, a oposição à execução o meio adequado para a sua pretensão.

8. Não pretendendo a ora Recorrente deduzir oposição à execução, mas sim oposição à penhora, o seu direito não se encontrava caducado à data da propositura da oposição à penhora, ao contrário do alegado na sentença ora recorrida;

9. Assim, sendo o prazo de oposição à penhora de 10 dias a contar da notificação do acto de penhora, conforme o disposto no artigo 785º, n.º 1 do NCPC, aplicável ex *vi* pelo artigo 2º, alínea e), do CPPT, só terminaria no dia 11.09.2013, atento que a ora Recorrente foi notificada das penhoras efectuadas em 24.07.2013 e, tendo ainda presente o disposto no artigo 137º, n.º 1 do NCPC e artigo 12º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais judiciais, Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, aplicáveis ex *vi* pelo artigo 2º, alínea e) do CPPT;

10. Acontece que a oposição à penhora é, no processo de execução fiscal, deduzida através da reclamação prevista nos artigos 276º e 278º do CPPT - Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 4ª edição, pág. 987, anotação 1543 e Acórdão do STA de 20.10.2004, recurso n.º 979/04 e Acórdão do STA de 13/10/2004, recurso n.º 1538/03.

11. *"Assim, sendo o meio processual adequado para a finalidade pretendida pela ora Recorrente, a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, verifica-se a existência de erro na forma de processo que é do conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão final e que importa a anulação dos termos subsequentes à petição devendo o processo ser convolado para a forma adequada dado que nada obsta a isso (Cfr. art. 199º do CPC, 98º nºs 2 a 4 do CPPT e 97º n.º 3 da LGT)"* — cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 03043/09, de 15.07.2009, relator: Pereira Gameiro, disponível em www.dgsi.pt (sublinhado nosso).

12. Sendo a convolação de conhecimento oficioso, deveria o Tribunal a *quo* convolar a oposição à penhora apresentada em reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT, dado que é o meio processual adequado, devendo ser processada a petição de oposição à penhora apresentada.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, anulando-se a decisão recorrida e substituindo-a por despacho que, após o apuramento da data em que ocorreu a notificação das penhoras, conheça da convolação da oposição à penhora no processo de reclamação previsto nos artigos 276º e seguintes do CPPT, argumentando seguinte:

«1. No caso em apreciação, verifica-se que a recorrente (...) após ter sido notificada da penhora de dois imóveis, veio apresentar "oposição à penhora", invocando, em resumo, os seguintes fundamentos:

- ser de suspender os autos de execução fiscal com base em ter sido declarada insolvente, conforme previsto nos artigos 196º e 88º n.º 1 do C.I.R.E.; - haver ilegalidade da penhora com base no previsto no dito art. 88º n.º 1.

Acaba ainda a pedir que sejam dadas sem efeito as penhoras efetuadas.

2. Segundo o art. 97º, nº 2, da L.G.T., "a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo", não correspondendo ao caso a oposição à penhora que foi apresentada, conforme, aliás, a recorrente reconhece ao invocar que no processo de execução fiscal, a oposição à penhora é deduzida através do processo de reclamação prevista nos arts. 276º e 278º do C.P.P.T., com base em doutrina e na jurisprudência do STA, nomeadamente, o Acórdão de 20/10/2004, proc. n.º 979/04, acessível em www.dgsi.pt

E que, segundo o art. 97º, n.º 2, da L.G.T., "a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo", ao que não corresponde, pois, a oposição à penhora que foi apresentada.

3. Pode é impor-se, ao contrário do decidido, a convolação do processo nessa outra forma adequada, nos termos do disposto no art. 98º, n.º 4, do C.P.P.T., e do art. 97º, n.º 3, da L.G.T..(...)

É certo que apenas pela oposição à execução seria possível vir a declarar a extinção da execução, o que a recorrente não pede, embora tenha chegado a invocar que, logo que o processo de insolvência seja encerrado, seja ainda de extinguir as execuções suspensas de acordo com o art. 88º n.º 3 do C.I.R.E..

Assim, não sendo tal objeto do pedido que assenta essencialmente em ser de suspender a execução e na ilegalidade das penhoras efetuadas, crê-se que será ainda de admitir a convolação no processo de reclamação, previsto nos arts. 276º e ss. do C.P.P.T., reunidos que estejam os demais requisitos legais.

Com efeito, é condicionante de tal admissão que a apresentação tenha ainda ocorrido no prazo previsto no art. 277º n.º 1 do C.P.P.T., o qual é contado nos termos do art. 138º n.º 1 do atual C.P.C., ou seja, desde a data em que se considere efetuada a notificação, e suspendendo-se o mesmo no período de férias judiciais.

. Invocando ainda a recorrente que a notificação das penhoras ocorreu a 24-7-2013, e não resultando que tal tenha sido dado como assente, pode colocar-se a questão de não ser para tal competente este Tribunal.

Contudo, a recolha da respetiva informação é possível através de consulta à base de dados do Serviço dos Correios, o que por aplicação do princípio inquisitório previsto no art. 99º n.º 1 da L.G.T. devia ter ocorrido, não sendo de antever que relativamente a tal surjam divergências.

5. Concluindo, na procedência do recurso interposto, é de anular a decisão proferida na parte em que determinou a rejeição do meio empregue, a substituir por despacho em que, após proceder à

obtenção de uma tal informação, conheça ainda da convolação da oposição à penhora no processo de reclamação previsto nos arts. 276.º e ss. do C.P.P.T..»

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

1.º - Em 26.02.2013 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1899201301006797, para cobrança coerciva de IVA e juros compensatórios.

2.º - O IVA que se encontra em cobrança coerciva nos presentes autos resulta de liquidações adicionais, respeitantes aos períodos de 2009/09 e de 2010/01 a 2010/08, 2010/10 e *2010/11,* cuja data limite de pagamento voluntário ocorreu em 31.01.2013.

3.º - A oponente foi citada para os termos da execução em 27.03.2013, na pessoa da Sra. D. B…… – cf. doc. de fls.68 e 69 dos autos.

4.º - A petição dos presentes autos deu entrada via fax em 10.09.2013 - cf. doc. de fls.5 dos autos.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que "*rejeitou"* a petição de "*oposição à penhora*" apresentada em 10/09/2013 pela sociedade executada, ora Recorrente, onde se formulara o pedido de que fossem anuladas os actos de penhora levados a efeito na execução fiscal n.º 1899201301006797, por ilegais, face ao disposto no art. 88º, n.º 1, do CIRE, na medida em que a executada fora já declarada insolvente por sentença proferida em 28/11/2011.

Decidindo a questão da (in)tempestividade do meio processual utilizado, suscitada pelo Ministério Público no seu parecer, a Meritíssima Juíza do tribunal *a quo* deu por verificada essa excepção com a seguinte fundamentação:

«*Relativamente à questão da caducidade do direito de acção, suscitada pelo Digno Magistrado do Ministério Público, cumpre dizer que, o prazo para deduzir oposição à execução é de trinta dias após a citação – art.203º, n.º 1, alínea a), do CPPT.*

O prazo para deduzir oposição é de natureza judicial e é contado nos termos definidos no Código Civil (CC), corre ininterruptamente, apenas se suspendendo em férias judiciais, quanto ao seu termo - cf. art.279º, alínea e) e 296º do CC, art.103º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), art.20º, n.º 2 do CPPT e 144º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (CPC).

Resulta dos factos provados que a oponente foi citada para os termos da execução em 27.03.2013 e, que a presente petição de oposição deu entrada em 10.09.2013.

Pelo que, quando a presente petição de oposição à execução fiscal deu entrada neste Tribunal, à muito que havia terminado o prazo legal para a sua interposição.

Assim, a apresentação da petição de oposição é extemporânea, por caducidade do direito de acção à oposição judicial.

Com esse fundamento rejeita-se a petição de oposição (...)».

Dissentindo desta decisão, a Recorrente aponta, desde logo, o seu desacerto quanto ao enquadramento da questão, por não estar em causa uma oposição à execução em si, mas uma oposição à penhora, sustentando que o que peticionou foi a anulação dos actos de penhora levadas a efeito no âmbito da execução fiscal, e não a extinção da execução; pelo que, à luz do que é determinado pelos arts. 785º, n.º 1, e 137º, n.º 1, do CPC, pelo art. 12º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, o prazo de 10 dias para deduzir a oposição à penhora só terminava em 11/09/2013, dado que foi notificada das penhoras em 24/07/2013, sendo, por isso, tempestiva a petição que apresentou em 10/09/2013. Advoga, por outro lado, que atendendo a que na execução fiscal a oposição à penhora é deduzida através do meio processual de reclamação a que se referem os arts. 276º e segs. do CPPT, ocorre, quando muito, erro na forma do processo, pelo que o tribunal deveria ter convolado a petição de oposição em reclamação judicial, em conformidade com o disposto nos arts. 199º do CPC, 98º, nºs. 2 a 4, do CPPT, e 97º, n.º 3, da LGT.

A questão que se coloca no presente recurso é, assim, a de saber se o tribunal devia ter considerado a petição apresentada como uma oposição à execução fiscal ou, antes, como uma oposição ou meio judicial de reacção à penhora efectuada na execução e, se devia, pelo menos, ter procedido à convolação do meio processual impropriamente utilizado (oposição) no meio processual próprio (reclamação de actos do órgão da execução fiscal).

Vejamos.

Diga-se, antes de mais, que a Mm.ª Juíza incorreu em erro ao ter decidido na sentença, isto é, numa fase processual ulterior à fase liminar do processo, "*rejeitar a petição de oposição*" por força da caducidade do direito de acção. Importa deixar esclarecido que a eventual circunstância de ter decorrido o prazo para a instauração de oposição configura uma situação de caducidade do respectivo direito de acção, a qual, por se tratar de excepção peremptória (art. 493º do anterior CPC e art. 576º do actual CPC), implica a *absolvição do pedido*. Isto é, a caducidade do direito de acção só pode conduzir à rejeição da petição inicial na fase de apreciação liminar do processo, em conformidade com o disposto no art. 209º, n.º 1, alínea a), do CPPT, e nunca depois de ultrapassada essa fase.

Posto isto, outra observação cumpre fazer: a de que a petição tem de ser interpretada, como qualquer articulado das partes, segundo os princípios comuns à interpretação das declarações negociais (a teoria objectivista da impressão do destinatário consagrada no art. 236º do Código Civil) e das leis

(depositados no art. 9º do mesmo Código), isto é, de acordo com o sentido que um declaratário normalmente diligente pode e deve apreender dos seus termos verbais, postergando interpretações meramente ritualistas e formais. Com efeito, nesta matéria não pode deixar de seguir-se o princípio da utilidade dos actos, de modo a potenciar, sempre que possível, a emissão de pronúncias de mérito, não se justificando uma interpretação puramente formal e literal.([1])

No caso vertente, é óbvio, perante o teor da petição inicial, que a executada/requerente pretende reagir contra os actos de penhora realizados na execução fiscal, pedindo ao tribunal que os declare sem efeito, por ilegais, na medida em que já foi declarada insolvente. Ou seja, é óbvio que a requerente pretende atacar a legalidade de actos praticados pelo órgão da execução; e apesar de ter denominado este meio processual como "oposição à penhora", é inquestionável que pretendeu reclamar contra os aludidos actos.

Com efeito, em lado algum a executada/requerente pediu a extinção da execução ou aventa qualquer causa que a pudesse determinar, como seria próprio da oposição à execução. E muito embora aluda no seu pedido à sustação da execução – o que poderia configurar fundamento para oposição à execução à luz do disposto no artigo 204º, n.º 1, alínea i), do CPPT-, o certo é que essa referência surge, na economia da petição, não como um pedido autónomo, mas como um *prius* lógico do efeito jurídico visado e que é, indubitavelmente, a anulação das penhoras.

O que tudo significa que a petição apresentada configura, clara e inequivocamente, uma reclamação contra os actos de penhora, e não uma oposição à execução fiscal.

Assim sendo, e pese embora a falta de rigor técnico na designação do meio processual utilizado, justificava-se plenamente a sua interpretação no sentido de que fora deduzida uma reclamação prevista nos arts. 276º e segs. do CPPT, sem necessidade, sequer, de convite à correcção da petição, pois que se devem afastar exigências de fórmulas sacramentais, rígidas ou insubstituíveis em tal matéria.

Tal interpretação da petição quanto ao meio processual utilizado leva a que não ocorra qualquer erro na forma de processo, o que torna desnecessária a apreciação da questão da convolação noutra forma de processo.

Por conseguinte, importa revogar a sentença recorrida, por esta ter apreciado a questão da caducidade do direito de acção no pressuposto (errado) de que se estava perante uma oposição a execução fiscal, e determinar a baixa dos autos ao tribunal "*a quo*" para que aí prossigam os seus termos como reclamação de acto do órgão da execução fiscal, sendo a essa luz que a Mm.ª Juíza terá de averiguar se a petição foi apresentada no prazo de dez dias sequentes à notificação dos actos de penhora reclamados, ou seja, se está preenchido o necessário pressuposto da tempestividade da presente reclamação judicial.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para prosseguimento como processo de reclamação de actos do órgão da execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes — Casimiro Gonçalves.*

([1]) Cfr., entre outros, os acórdãos do STJ, de 28/06/1994, in Col. Jurisprudência-STJ, 1994, tomo II, págs. 15 e de 28/01/1997, in Col. Jurisprudência-STJ, 1997, tomo I, págs. 83; e os acórdãos do STA de 27/06/1996, no Proc. n.º 37661, de 10/05/2000, no Proc. n.º 023139, de 7/11/2002, no Proc. n.º 1321/02, de 7/02/2002, no Proc. n.º 48315, e de 16/10/202, no Proc. n.º 0841/02

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Dispensa do remanescente da taxa de justiça.

Processo n.º 201/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – A……, recorrente nos presentes autos, notificado do nosso Acórdão de 3 de Setembro último, de fls. 1277 a 1285 dos autos, que negou provimento ao recurso por si interposto do despacho judicial que lhe indeferiu o pedido de suspensão da instância de impugnação até à decisão do requerimento de arguição de nulidades do processo executivo, veio, nos termos de fls. 1298 a 1302 dos autos, requerer ***a dispensa do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais e dos princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso, atendendo quer a que não se possa considerar de particular complexidade a questão colocada à apreciação do Venerando Tribunal Superior, quer ao valor da causa, bem como à conduta processual do recorrente.***

2 – Notificado o representante da Fazenda Pública (fls. 1305 dos autos), nada disse.

Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpre decidir, pois que a tal nada obsta.

3 – O Acórdão proferido nos presentes autos negou provimento ao recurso que o ora requerente interpusera de despacho interlocutório proferido nos autos, que indeferiu a suspensão da instância de impugnação até decisão final do requerimento de arguição de nulidades alegadamente cometidas na execução, no entendimento de que, como bem decidido, não há entre os dois meios processuais ***prejudicialidade*** ou ***dependência justificativa*** da suspensão da instância de impugnação.

Como dá nota o próprio Acórdão recorrido, a fls. 1283/1284 dos autos, questão idêntica à que era objecto dos autos – e também colocada ao STA pelo mesmo recorrente -, fora já decidida por Acórdão do STA do dia 4 de Julho de 2014 (rec. n.º 1770/13), daí que o Acórdão proferido nos presentes autos para ele remeta na respectiva fundamentação da improcedência do recurso.

Porque assim foi, a questão decidenda, que em si mesma não era especialmente complexa, tornou-se de ***complexidade inferior à comum***, o que, conjugado com os factos de ***nada haver a censurar à conduta processual*** das partes e do ***valor muito elevado da acção*** – 4.283.504,76€-, justifica, na perspectiva deste Supremo Tribunal, a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais (RCP), como ora peticionado pelo requerente.

Dispõe o referido preceito que "nas causas de valor superior a €275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento".

No caso dos autos, pelas razões ***supra*** referidas, entende-se justificada a referida dispensa, determinando-se, pois, nos termos do n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, como requerido.

- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em deferir o pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Nulidade da Sentença. Contradição Entre os Fundamentos e a Decisão.

Processo n.º 308/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença proferida pelo TAF de Almada, a fls. 57 e segs. dos autos – com a correcção introduzida pelo despacho de fls. 72, proferido ao abrigo do disposto no art. 614º, n.º 1, do CPC –, que julgou procedente a acção de anulação da venda de imóvel efectuada em processo de execução fiscal, instaurada pelo respectivo adquirente, A……...

1.1. Terminou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I. A Sentença nos presentes autos, emitida em 29.11.2013, padecia de lapso manifesto, constando na sua fundamentação, a final: "*No entanto, a verdade é que no caso concreto o imóvel é passível de ser utilizado para a construção, devendo apenas o A. requerer a entrega do bem adquirido e se necessário com a intervenção de forças policiais, sem que isso lhe retire quaisquer das qualidades publicitadas no anúncio de venda do mesmo. Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações julgaremos totalmente improcedente a presente anulação de venda pelos motivos supra expostos*". No entanto, no título IV – *DECISÃO* – consta: "*em face de tudo o anteriormente exposto, julga-se totalmente procedente o presente pedido de anulação de venda*".// "*Custas pelo Autor*".

II. No dia 09.12.2013, foi aquela Sentença corrigida. Tal rectificação por "lapso manifesto", foi erradamente realizada, salvo o devido respeito, tendo agravado o erro anterior. Foi alterado o que estava bem, e deixou-se ficar o que estava em contradição com todo o dispositivo;

III. Foi a seguinte a rectificação: *"Donde consta "Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações julgaremos totalmente improcedente a presente anulação de venda pelos motivos supra expostos." Passe a constar: "nestes termos, e sem necessidade de mais considerações julgaremos totalmente procedente a presente anulação de venda pelos motivos supra expostos"*. Tendo tal rectificação deixado incólume a Decisão;

IV. A Sentença, como está, é nula, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 615º do Código de Processo Civil, com a versão da Lei n.º 41/2013, de 26.06 (anteriormente, art.º 668º);

V. Com efeito, toda a fundamentação, que não o último parágrafo da mesma, após a "rectificação", vai no sentido da improcedência do peticionado. O que estava em desacordo com a fundamentação, era a decisão e era esta que deveria ter sido rectificada, pois era ali que estava o lapso manifesto;

VI. O que ficou fundamentado foi, nomeadamente que, "*na situação em apreço o imóvel encontra-se devidamente identificado no anúncio de venda e mesmo que o imóvel se encontre eventualmente ocupado por um acampamento de indivíduos de etnia cigana tal não implica que o mesmo não seja passível de ser atribuído ao fim a que se destina. De facto, tal circunstância não constitui um ónus (real) ou limitação relevante, para efeito da anulação da venda nos termos do disposto no artigo 838.º n.º 1 do CPC*." e "*a verdade é que no caso concreto o imóvel é passível de ser utilizado para a construção, devendo apenas o A. requerer a entrega do bem adquirido e se necessário com a intervenção de forças policiais, sem que isso lhe retire quaisquer das qualidades publicitadas no anúncio de venda do mesmo*", em clara contradição com a rectificação realizada e o que consta da decisão;

VII. Sendo que a própria decisão é contraditória, quando decide pela procedência e condena o autor em custas. Mais uma evidência que, o que haveria a rectificar era o primeiro parágrafo da decisão, não o último parágrafo da fundamentação. Acordando, após correcção, a DECISÃO com o final da Fundamentação, ambas conflituam com a argumentação desta;

VIII. Caso não se entenda pela nulidade da Sentença, cabe dizer que a mesma é ilegal, por não estar de acordo com as normas vigentes;

IX. No sentido da não existência de quaisquer vícios invalidantes da venda [não o sendo, necessariamente, a alegada ocupação do imóvel, a qual o requerente nem sequer invocou, em sede de pedido de anulação da venda – na qual veio invocar motivos ocasionais graves que fizeram com que não tivesse meios para dar seguimento à compra, alterações negativas na vida e graves no projecto que tinha, a dependência de terceiros e não querer, desde o início ficar com problemas], remete a Fazenda Pública para o que deixou dito, tanto em sede de contestação, por impugnação, como em sede de alegações após inquirição das testemunhas arroladas pelo requerente;

X. Tendo a Autoridade Tributária cumprido com todos os preceitos legais;

XI. Pelo que, é nula a Sentença quando "Os fundamentos estejam em oposição com a decisão ou ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que torne a decisão ininteligível", nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 615º do Código de Processo Civil, com a versão da Lei n.º 41/2013, de 26.06 (anteriormente, art.º 668º);

XII. Caso assim se não entenda, o decidido pelo Tribunal "a quo" viola o disposto nos arts. 248º e seguintes do CPPT (formalidades da venda), no arts 257º do mesmo diploma, art. 908º do CPC, art. 74º da LGT e 342º do CC.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, por assistir inteira razão à recorrente.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. A sentença recorrida – proferida em acção de anulação de venda proposta por A……. (adquirente do imóvel vendido) e que teve por fundamento o erro sobre a coisa transmitida, na medida em que esse imóvel, constituído por terreno para construção, se encontra ocupado por um acampamento de etnia cigana, facto que o adquirente desconhecia) – contém, no que ora interessa, a seguinte motivação:

«*A questão que se coloca nos presentes autos é a de saber se o anúncio de venda continha todos os elementos suficientes para que os potenciais compradores formem uma ideia sobre as características do bem em venda.*

Por "descrição sumária dos bens" entende-se a necessidade de os elementos divulgados serem suficientes para que os potenciais interessados formem uma ideia sobre as características do bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos, devendo os anúncios incluir todos os dados pertinentes, susceptíveis de influir no juízo sobre o conteúdo das propostas de aquisição, ou seja, com interesse para os proponentes, e desde que selam conhecidos no processo.

Assim, e desde logo, dos anúncios deverá constar toda a informação relevante para a formação da vontade do comprador que não seja possível obter através do exame dos próprios bens. Trata-se de uma exigência manifestamente imposta pelas regras da boa-fé que deve caracterizar a generalidade das relações contratuais (artigo 227º, n.º 1 do Código Civil) e toda a actividade da Administração pública (artigo 266º, n.º 2 da CRP)" (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Áreas Editora, 2011, IV volume, página 121.).

Ora, na situação em apreço o imóvel encontra-se devidamente identificado no anúncio de venda e mesmo que o imóvel se encontre eventualmente ocupado por um acampamento de indivíduos de etnia cigana tal não implica que o mesmo não seja passível de ser atribuído ao fim a que se destina.

De facto, tal circunstância não constitui um ónus (real) ou limitação relevante, para efeito da anulação da venda nos termos do disposto no artigo 838º, n.º 1 do CPC.

É sabido e já foi referido que o entendimento subjectivo do comprador sobre as qualidades do imóvel adquirido não releva no domínio da venda em processo de execução fiscal.

Ainda assim, o erro sobre o objecto pode ser determinado pela insuficiência e imprecisão do anúncio de venda que devem respeitar as boas regras publicitárias, designadamente o dever de informar e publicitar com rigor. Ora, no dizer de J. Lopes de Sousa in CPPT anotado e comentado, 11ª edição 4º volume a fls. 179 basta o mero erro instrumental para justificar a anulação da venda e será indiferente que o comprador tenha culpa na ocorrência do erro. (…).

No entanto, a verdade é que no caso concreto o imóvel é passível de ser utilizado para a construção, devendo apenas o A. requerer a entrega do bem adquirido e se necessário com a intervenção de forças policiais, sem que isso lhe retire quaisquer das qualidades publicitadas no anúncio de venda do mesmo.

Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações, julgaremos totalmente improcedente a presente anulação de venda pelos motivos supra expostos.».

Apesar desta motivação jurídica, que é clara e inequívoca no sentido de não ocorrer, no caso, motivo para a peticionada anulação da venda, e de, por conseguinte, não poder proceder a pretensão do autor, a sentença terminou com o seguinte segmento decisório: «***Em face de tudo o anteriormente exposto, julga-se totalmente procedente o presente pedido de anulação de venda***. // ***Custas pelo Autor.***

Perante isso, a Fazenda Pública pediu a rectificação da sentença, invocando lapso manifesto na parte decisória, porquanto onde se escrevera "procedente" se deveria ter escrito "improcedente", estando correcta a condenação em custas do autor tendo em conta a lógica da decisão de improcedência da acção.

Apreciando esse requerimento, a Mmª Juíza do tribunal "a quo" proferiu a fls. 72 despacho de rectificação da sentença, nos seguintes termos:

Compulsados os autos, nomeadamente a sentença de fls. 57 e seguintes, verifica-se que existe lapso manifesto na mesma.

Assim, ao abrigo do disposto no art. 667º, n.º 1 do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT, corrige-se o seguinte:

Onde consta:

"Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações julgaremos totalmente improcedente a presente anulação de venda pelos motivos supra expostos."

Passe a constar:

"Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações julgaremos totalmente procedente a presente anulação de venda pelos motivos supra expostos."

Notifique.»

É neste enquadramento que surge o presente recurso jurisdicional, onde se imputa à sentença (de fls. 57 e segs., com a correcção de fls. 72) uma nulidade, por os seus fundamentos estarem em oposição com a decisão, ou, para o caso de assim não se entender, se imputa à sentença erro de julgamento, por afronta do disposto nas disposições conjugadas dos arts. 257º do CPPT, 908º do CPC, 74º da LGT, e 342º do Código Civil.

2.1. Da nulidade da sentença

Invoca a Recorrente a nulidade da sentença com fundamento no disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 615º do actual CPC, por ocorrer contradição entre a decisão e respectivos fundamentos, porquanto estes conduziriam, lógica e coerentemente, à decisão de improcedência do pedido de anulação da venda.

Nos termos do referido preceito legal, a sentença é nula quando os *«fundamentos estejam em oposição com a decisão ou ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que tome a decisão ininteligível».* O que significa que esta nulidade ocorre quando a construção da sentença é viciosa, quando os fundamentos invocados pelo juiz conduziriam logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas ao resultado oposto. Isto é, quando das premissas de facto e de direito que o julgador teve por apuradas, ele haja extraído uma oposta à que logicamente deveria ter extraído: a fundamentação aponta num sentido e a decisão segue caminho oposto ou, pelo menos, direcção diferente.

No caso concreto dos autos, não se nos oferecem quaisquer dúvidas de que os fundamentos aduzidos pela Mmª Juiz vão no sentido de que a venda não padece do vício que lhe é imputado (erro sobre o objecto transmitido), porquanto a eventual ocupação do imóvel vendido (terreno para construção) por "acampamento de pessoas de etnia cigana" não significa um erro passível de levar à anulação da venda, na medida em que esse terreno é passível de ser utilizado para construção, devendo apenas o adquirente requerer a entrega do bem, se necessário com a intervenção de forças policiais, mas sem que isso retire ao imóvel as qualidades publicitadas no anúncio de venda. Razão por que se rematou a motivação jurídica da sentença com a seguinte afirmação: *«Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações, julgaremos totalmente improcedente a presente anulação de venda pelos motivos supra expostos.».*

Desse modo, e como muito refere a Recorrente, o lapso verificava-se apenas na parte decisória da sentença, por se ter julgado "***totalmente procedente***" a acção, quando se devia ter julgado "***totalmente improcedente***" face à motivação jurídica enunciada. E foi somente isso que foi invocado no requerimento para rectificação do lapso de escrita e que podia/devia ter sido apreciado e decidido.

Todavia, a Mmª Juíza, em vez de proceder à rectificação do lapso no segmento decisório, nos termos que lhe foram pedidos, procedeu antes à rectificação da parte final da motivação da sentença, sem qualquer justificação ou lógica jurídica, tornando esta peça processual ainda mais confusa e contraditória.

Uma vez que esse despacho de rectificação, proferido a fls. 72, não tem qualquer coerência jurídica com a motivação da sentença, nem corresponde ou condiz, sequer, ao lapso de escrita invocado e cuja rectificação fora pedida, importa revogá-lo, por ilegal. E porque se constata uma real oposição ou contradição da sentença pronunciada a fls. 57 e segs. com a respectiva motivação jurídica, reveladora de uma construção viciosa da sentença, impõe-se reconhecer a invocada nulidade da sentença.

Razão por que assiste razão à Recorrente, sendo de julgar procedente a arguida nulidade, cujo suprimento incumbe a este Tribunal (cfr. art. 684º, n.º 1, do actual CPC), impondo-se declarar em que sentido deve considerar-se modificada a sentença, isto é, declarar que no segmento decisório desta deve constar que se tem de julgar *totalmente improcedente* o pedido.

Em consequência, fica prejudicado o conhecimento da outra questão que constituía objecto do presente recurso jurisdicional.

3. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho de fls. 72 e declarar nula a sentença proferida a fls. 57 e segs., por contradição entre a decisão e os seus fundamentos; e, suprindo a nulidade, declarar que o segmento decisório dessa sentença passa a ter o seguinte teor: ***«Em face de tudo o anteriormente exposto, julga-se totalmente improcedente o presente pedido de anulação de venda.».***

Sem custas o recurso.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Reforma de Decisão Judicial. Âmbito e Fundamentos do Pedido de Reforma.

Sumário:

I — A faculdade prevista no artigo 614.º do CPC refere-se apenas aos erros materiais, respeitantes à expressão da vontade do julgador (quando se possa concluir que se escreveu coisa diversa do que se queria escrever), não podendo ao seu abrigo pedir-se a correcção de erros de julgamento.

II — A reforma das decisões judiciais, como uma das excepções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. artigos 613.º, n.º 2, e 616.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC).

III — O manifesto lapso não pode referir-se à falta de consideração de factos alegados na petição inicial, situação não subsumível à previsão do n.º 2 do artigo 616.º do CPC, tanto mais que o Supremo Tribunal Administrativo, quando julga como tribunal de revista, não pode sindicar a matéria de facto fixada pelas instâncias, nem pode considerar outra factualidade senão a que aí foi fixada.

Processo n.º 359/12-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Pedido de reforma do acórdão que anulou a sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 367/09.5BEPNF

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada "A……, Lda." (a seguir Requerente), notificada do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo que, conhecendo do recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, anulou a sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, vem, invocando o disposto nos arts. 614.º e 616.º do Código de Processo Civil (CPC), pedir a «*rectificação/reforma*» do acórdão, por considerar que neste *(i)* «*terá ocorrido lapso e inexactidão* […] *quando refere não existir "substrato fáctico" para suportar este vício*», o que entende configurar «*situação susceptível de rectificação ao abrigo do disposto no artigo 614.º/n.º 2 do CPC*» e *(ii)* «[p]*oderá, igualmente, considerar-se que* [a] *situação em causa é passível de conduzir a reforma do acórdão nos termos previstos no artigo 616.º/n.º 2 b) do CPC, pois constam do processo meios de prova (os docs. da p.i. indicados) que levariam a decisão diversa*».

Se bem interpretamos a alegação aduzida pela Requerente, sustenta que o acórdão incorreu em erro ao considerar que da matéria de facto assente não consta que o Director de Finanças tenha praticado qualquer acto de "condução ou instrução do procedimento de revisão da matéria tributável" e que «*não está provado nem foi alegado facto algum do qual, ainda que remotamente, se possa inferir que o Director de Finanças do Porto praticou no procedimento qualquer acto que possa ser qualificado como de "condução ou instrução" do procedimento*». Isto porque entende que nos itens 9.º a 19.º da petição inicial, que respeitam à tramitação do procedimento de revisão, «*alegou que os procedimentos de revisão foram conduzidos e instruídos na Direcção de Finanças do Porto*», factualidade essa suportada pelos documentos que juntou com aquele articulado.

Mais sustenta que, aceitando embora que a sentença não deu tais factos como provados, a questão não será então de falta de alegação, mas de falta de julgamento de facto que, se não puder ser colmatada pelo Tribunal *ad quem*, deverá determinar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo* para «*melhor fundamentação (de facto e de direito)*».

Assim, conclui que este Supremo Tribunal Administrativo incorreu em «*lapso e inexactidão no acórdão quando refere não existir "substrato fáctico" para suportar este vício*», lapso que, se não for passível de rectificação ao abrigo do art. 614.º, n.º 1 ([1]), do CPC, determinará a reforma nos termos previstos no art. 616.º, n.º 2, alínea c), do mesmo Código, «*pois constam do processo meios de prova (os docs. da p.i. indicados) que levariam à decisão diversa*».

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

1.3 Colhidos os vistos dos Conselheiros adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

2. FUNDAMENTOS

2.1 OS TERMOS DO PEDIDO

Notificada do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo, veio a Recorrida pedir a sua rectificação, ao abrigo do disposto no art. 614.º do CPC, ou a sua reforma, ao abrigo do art. 616.º do mesmo Código.

Se bem interpretamos a alegação aduzida para suportar aquele pedido alternativo, considera a Recorrida, ora Requerente, que naquele acórdão – na parte em que afirmou que da matéria de facto assente não consta que o Director de Finanças tenha praticado qualquer acto de "condução ou instrução do procedimento de revisão da matéria tributável" e que «*não está provado nem foi alegado facto algum do qual, ainda que remotamente, se possa inferir que o Director de Finanças do Porto praticou no procedimento qualquer acto que possa ser qualificado como de "condução ou instrução" do pro-*

cedimento» – «*terá ocorrido lapso e inexactidão* […] *quando refere não existir "substrato fáctico" para suportar este vício*», o que entende configurar «*situação susceptível de rectificação ao abrigo do disposto no artigo 614.º/n.º 2 do CPC*» e «[p]*oderá, igualmente, considerar-se que* [a] *situação em causa é passível de conduzir a reforma do acórdão nos termos previstos no artigo 616.º/n.º 2 b) do CPC, pois constam do processo meios de prova (os docs. da p.i. indicados) que levariam a decisão diversa*».

Ou seja, ambos os pedidos formulados – de correcção do erro material verificado no acórdão e de reforma deste por erro manifesto de julgamento – são-no com a mesma fundamentação: o acórdão não teria atentado na alegação aduzida pela Impugnante nos arts. 9.º a 19.º da petição inicial e, bem assim, nos documentos apresentados com esse articulado.

Antes do mais, cumpre recordar o que, a propósito do erro de julgamento quanto à competência do Director de Finanças para «*conduzir e instruir*» o procedimento de revisão previsto no art. 91.º e segs. da Lei Geral Tributária (LGT), ficou dito no acórdão cuja rectificação ou reforma ora são peticionadas ([2]):

«[…] *vista a matéria de facto dada como assente, não vislumbramos que tenha sido praticado por essa entidade administrativa qualquer acto de "condução ou instrução" do procedimento de revisão; o único acto que consta do probatório como tendo sido praticado pelo Director de Finanças do Porto,* rectius *pela Directora de Finanças Adjunta mediante delegação do Director de Finanças do Porto, é a decisão do procedimento de revisão (cfr. facto provado sob o n.º 20). Mas, relativamente a essa decisão, motivada pela falta de acordo dos peritos (cfr. facto provado sob o n.º 19 e n.º 6 do art. 92.º da LGT), a sentença decidiu pela competência do Director de Finanças do Porto e, nessa parte, transitou em julgado.*

Ou seja, a nosso ver, a questão da incompetência do Director de Finanças para "conduzir e instruir" o procedimento de revisão, decidida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, não constitui sequer uma verdadeira questão, pois carece em absoluto de substrato fáctico: não está provado nem foi alegado facto algum do qual, ainda que remotamente, se possa inferir que o Director de Finanças do Porto praticou no procedimento qualquer acto que possa ser qualificado como de "condução ou instrução" do procedimento [(2)] [*[(2)] Note-se,* a latere*, que a lei refere expressamente que «*o procedimento é conduzido pelo perito da administração tributária*» (cfr. n.º 2 do art. 92.º da LGT)*].

Assim, ainda que se conceda que o Tribunal a quo *não incorreu em excesso de pronúncia, nos termos que ficaram expostos no ponto anterior, a verdade é que os considerandos que expendeu sobre a competência para "conduzir e instruir" o procedimento de revisão – certos ou errados, não interessa agora apurar – não assumem relevância alguma sobre a situação de facto tal qual ela vem configurada. Para que a pudessem assumir seria necessário que estivesse demonstrado, e não está, que o Director de Finanças do Porto, de algum modo, "conduziu e instruiu" o procedimento.*

Trata-se, pois, e sempre salvo o devido respeito, de um vício putativo que nunca poderia determinar a anulação (consequencial) da liquidação».

Vejamos, pois, se a fundamentação aduzida pela Requerente pode sustentar a procedência de algum dos pedidos ora por ela formulados, seja o de rectificação seja o de reforma do acórdão.

2.2 PEDIDO DE RECTIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO

É certo que o n.º 2 do art. 613.º do CPC consagra, como uma das excepções ao princípio do esgotamento do poder jurisdicional previsto no n.º 1 do mesmo artigo ([3]), a possibilidade da rectificação dos erros materiais; mas, relativamente a estes, há que atentar no disposto no n.º 1 do art. 614.º do mesmo Código: «*Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas ou a algum dos elementos previstos no n.º 6 do artigo 607.º, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz*».

A situação *sub judice*, manifestamente, não integra a primeira parte da previsão do n.º 1 do art. 614.º, que se refere à omissão do nome das partes, da condenação em custas ou da fixação da proporção da responsabilidade das partes por estas. Poderá integrar a segunda parte daquela previsão, que alude a «*erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto*»?

O erro de escrita verifica-se quando se escreve, por lapso, coisa diversa daquela que se queria escrever e o erro de cálculo verifica-se quando, apesar de se ter escrito o que se pretendia, se errou uma operação do cálculo e, por isso, se chegou a resultado diferente do que chegaria se as operações estivessem certas; um e outro só são manifestos quando o erro se evidenciar do teor da própria declaração ou do seu contexto, designadamente dos termos que a precederam, permitindo assim a sua fácil detecção e a conclusão inequívoca de que se escreveu algo diferente do que se queria escrever [cfr. art. 249.º do Código Civil ([4])].

Como resulta do teor do art. 614.º do CPC, a possibilidade de correcção refere-se apenas às situações de erro material e já não às de erro de julgamento ([5]). Em qualquer das situações aí previstas estamos perante erro material, que «*respeita à expressão da vontade do julgador e deve, consequentemente, incidir ou reflectir-se numa conclusão não consentida pelas premissas. A este erro opõem-se os erros ou*

inexactidões que se verifiquem no processo interno de formação do juízo expresso da decisão, devendo distinguir-se o erro material do erro de julgamento: o primeiro verifica-se quando o juiz escreveu coisa diversa do que queria escrever, quando o teor da decisão não coincide com o que o juiz tinha em mente exarar, quando, em suma, a vontade declarada diverge da vontade real; o segundo verifica-se quando o juiz disse o que queria dizer, mas decidiu mal, decidiu contra a lei expressa ou contra os factos apurados. Neste último caso, está errado o julgamento e ainda que o juiz logo se convença de que errou, não pode socorrer-se do art. 667.º [(6)] *para emendar o erro.*

Como ensina o Prof. Alberto dos Reis, «é necessário que do próprio conteúdo da decisão ou dos termos que a precederam se depreenda claramente que se escreveu manifestamente coisa diferente do que se queria escrever: se assim não for, a aplicação do art. 667.º é ilegal, pois importa evitar que, à sombra da mencionada disposição, o juiz se permita emendar erro de julgamento, espécie diversa do erro material.

[…]

E também a jurisprudência do STJ vem desde há muito afirmando que «os erros ou inexactidões materiais, cuja rectificação é permitida por esse preceito, só se verificam quando se escreveu coisa diversa do que se quis escrever, quando o teor da decisão não coincide com o que se tinha em mente escrever, podendo consistir em se ter omitido o que se quis consignar, ou se verificar manifesto lapso no que se consignou (acórdão de 12 de Março de 1954, Boletim, n.º 42, pág. 193), não abrangendo os casos em que a vontade declarada não diverge da vontade real (acórdão de 26 de Outubro de 1954, Boletim. n.º 45, pág. 197); quando seja manifesto que as palavras traíram a intenção do julgador ou que este, por lapso, disse coisa diversa do que tinha em mente (acórdão de 6 de Junho de 1958, Boletim, n.º 78, pág. 315), não abrangendo os erros ou inexactidões intelectuais, verificados no processo interno de formação do juízo expresso na decisão (acórdão de 23 de Fevereiro de 1962, Boletim, n.º 114, pág. 421); quando respeitem à expressão da vontade do julgador, e não a mal-conformação da própria vontade decisória (acórdão de 20 de Janeiro de 1977, Boletim, n.º 263, pág. 210).

Assim, o que importa apurar, para se saber se, sim ou não, o erro ou inexactidão pode considerar-se meramente material, e não de julgamento, sendo consequentemente rectificável nos termos do artigo 667.º, é qual teria sido a vontade real do juiz, para depois se confrontar esta com a declarada e ver se se coadunam ou divergem.» (cfr. ac. do STJ, de 19/3/1981, proc. 69.376, in BMJ n.º 305, págs. 230 e sgts.) – cfr. igualmente, entre outros, o ac. do mesmo STJ, de 3/4/1991, AJ, 18.º, 11)» ([7]).

No caso, tendo presente o que vimos de dizer, é manifesto que os termos em que a Requerente configura o erro que invoca não permitem enquadrá-lo na categoria dos erros materiais: o teor do acórdão não permite de modo algum concluir que, quando nele se deixou escrito que «*a questão da incompetência do Director de Finanças para "conduzir e instruir" o procedimento de revisão, decidida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, não constitui sequer uma verdadeira questão, pois carece em absoluto de substrato fáctico: não está provado nem foi alegado facto algum do qual, ainda que remotamente, se possa inferir que o Director de Finanças do Porto praticou no procedimento qualquer acto que possa ser qualificado como de "condução ou instrução" do procedimento*», se escreveu o contrário do que se queria afirmar; bem pelo contrário, como decorre do teor do acórdão, tal asserção é a expressão fiel da vontade dos Conselheiros que o subscreveram, como resulta, aliás, de todo o contexto, designadamente quando no mesmo aresto se afirmou que «*na sentença recorrida não encontramos a mínima alusão a que o procedimento de revisão tenha sido "conduzido e instruído" pelo Director de Finanças do Porto. Na verdade, vista a matéria de facto dada como assente, não vislumbramos que tenha sido praticado por essa entidade administrativa qualquer acto de "condução ou instrução" do procedimento de revisão; o único acto que consta do probatório como tendo sido praticado pelo Director de Finanças do Porto,* rectius *pela Directora de Finanças Adjunta mediante delegação do Director de Finanças do Porto, é a decisão do procedimento de revisão (cfr. facto provado sob o n.º 20). Mas, relativamente a essa decisão, motivada pela falta de acordo dos peritos (cfr. facto provado sob o n.º 19 e n.º 6 do art. 92.º da LGT), a sentença decidiu pela competência do Director de Finanças do Porto e, nessa parte, transitou em julgado*» e que «*os considerandos que* [a Juíza do Tribunal *a quo*] *expendeu sobre a competência para "conduzir e instruir" o procedimento de revisão – certos ou errados, não interessa agora apurar – não assumem relevância alguma sobre a situação de facto tal qual ela vem configurada. Para que a pudessem assumir seria necessário que estivesse demonstrado, e não está, que o Director de Finanças do Porto, de algum modo, "conduziu e instruiu" o procedimento*».

Salvo o devido respeito, o erro imputado pela Requerente ao acórdão não pode ser qualificado como material, mas antes como de julgamento, resultante da alegadamente incorrecta abordagem feita à questão suscitada pelo invocado vício de incompetência para "conduzir e instruir" o procedimento de revisão, que teria resultado num erro na própria conformação do juízo expresso no resultado do acórdão.

Por outro lado, para além de, como deixámos já dito, as rectificações permitidas ao abrigo daquelas disposições legais serem apenas as respeitantes a erros materiais, tais como omissão do nome das partes, omissão de pronúncia quanto a custas, erros de escrita ou de cálculo, ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, exige-se ainda, naturalmente, que tais rectificações não colidam

com o sentido da decisão anteriormente proferida, uma vez que a mesma se encontrava consolidada no âmbito do processo ([8]).

Improcede, pois, o pedido de rectificação do acórdão.

2.3 PEDIDO DE REFORMA DO ACÓRDÃO

2.3.1 Cumpre agora apreciar e decidir se a alegação dos Requerentes integra ou não motivo para a reforma do acórdão, designadamente se é subsumível à previsão do art. 616.º, n.º 2, do CPC, que estipula:

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

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

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

Esta norma reproduz o n.º 2 do art. 669.º, n.º 2, do CPC na versão anterior à vigente ([9]), o qual, por sua vez, na redacção que lhe foi dada pela reforma de 1995/1996 e que sofreu alteração (não relevante para os efeitos de que nos ocupamos) introduzida pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, dizia:

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

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

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

Ou seja, pela reforma de 1995/1996, o art. 669.º do CPC, para além de continuar a permitir a reforma das decisões judiciais ([10]) quanto a custas e multa, veio, de forma inovadora, permiti-la também relativamente a erros de julgamento, em certos casos. O relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, justifica tal inovação nos seguintes termos:

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

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

Ou seja, numa solução que mereceu muitas críticas à doutrina ([11]), a lei passou a admitir, como uma das excepções ao esgotamento do poder jurisdicional, que, em circunstâncias muito extraordinárias, o tribunal alterasse a decisão que ele próprio proferiu. Assim, a possibilidade de reforma de uma decisão judicial ao abrigo (hoje) do n.º 2 do art. 616.º do CPC tem carácter de excepção, sendo que «*quanto ao alcance do mesmo preceito legal, o STA tem construído um critério orientador para a definição do carácter manifesto do lapso cometido e que possibilita a imediata reparação do erro de julgamento que o originou. Tem sido, com efeito, sublinhada a excepcionalidade desta faculdade, que insere um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (art. 666.º, n.º 1, do CPC)* [([12])]*, salientando-se que a mesma só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância acidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto*» ([13]).

A referida faculdade não se destina, manifestamente, à reapreciação dos factos apurados e sua interpretação ou à reapreciação das regras e princípios de direito aplicados. Se quanto a estas, houver divergência entre o alegado pela parte e o decidido pelo tribunal, a sua reapreciação e a correcção de eventuais erros por este cometidos só será possível em sede de recurso, desde que este seja admissível.

Dito isto, e sendo certo que a lei admite em abstracto a reforma do acórdão, cumpre verificar se a alegação da Requerente integra algum dos casos em que a mesma é autorizada ao abrigo do n.º 2 do art. 616.º do CPC.

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

Isto, se bem alcançamos o teor da sua alegação, porque considera que na petição inicial alegou factualidade susceptível de integrar a conclusão de que o Director Distrital de Finanças "conduziu e instruiu" o procedimento de revisão e, ademais, que também juntou com aquele articulado documentos comprovativos dessa "condução e instrução".

Ou seja, a Requerente sustenta que deveriam ter-se levado em conta factos que o acórdão cuja reforma pede não ponderou por manifesto lapso, sendo que do processo constam documentos que impõem, por si só, decisão em sentido diverso, ou seja, a prova de tais factos.

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

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

Se a Requerente entendia que a sentença não fornecia a factualidade pertinente para que a questão da prescrição fosse apreciada e que a prova produzida nos autos devia ter dado lugar à fixação de outra e/ou diversa matéria de facto, deveria ter estruturado o seu recurso em moldes diversos, designadamente atacando a matéria de facto e para fazê-lo deveria ter dado cumprimento ao disposto no art. 685.º-B do CPC ([14]), na redacção em vigor à data ([15]), sendo que então o recurso seria da competência do Tribunal Central Administrativo Norte ([16]), que poderia, sindicando o julgamento da matéria de facto, alterá-lo, se fosse caso disso.

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

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

Nem se diga que se o Supremo Tribunal Administrativo entendia que os factos não eram suficientes deveria, ao invés de negar provimento ao recurso, ordenar a ampliação da matéria de facto. É que o acórdão em momento algum considerou insuficiente a matéria de facto dada como assente relativamente à questão em causa.

Pode não ter feito o melhor julgamento, mas, seguramente, não lhe pode ser assacado o erro manifesto ou palmar que é o único que pode suportar o pedido de reforma.

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

2.2 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A faculdade prevista no art. 614.º do CPC refere-se apenas aos erros materiais, respeitantes à expressão da vontade do julgador (quando se possa concluir que se escreveu coisa diversa do que se queria escrever), não podendo ao seu abrigo pedir-se a correcção de erros de julgamento.

II - A reforma das decisões judiciais, como uma das excepções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. arts. 613.º, n.º 2, e 616.º, n.º 2, alíneas *a)* e *b)*, do CPC).

III - O manifesto lapso não pode referir-se à falta de consideração de factos alegados na petição inicial, situação não subsumível à previsão do n.º 2 do art. 616.º do CPC, tanto mais que o Supremo Tribunal Administrativo, quando julga como tribunal de revista, não pode sindicar a matéria de facto fixada pelas instâncias, nem pode considerar outra factualidade senão a que aí foi fixada.

3. DECISÃO

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

Custas pela Requerente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) *Apesar de a Requerente invocar o n.º 2 do art. 614.º, afigura-se-nos que pretenderia invocar o seu n.º 1.*

([2]) *As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.*

([3]) *«1 - Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.*

2 - É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades e reformar a sentença, nos termos dos artigos seguintes».

([4]) *«O simples erro de cálculo ou de escrita, revelado no próprio contexto da declaração ou através das circunstâncias em que a declaração é feita, apenas dá direito à rectificação desta».*

([5]) *Quanto à noção de erro material e sua distinção do erro de julgamento, vide ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume V, pág. 130.*

([6]) *A correspondência, hoje, seria para os arts. 613.º, n.º 2 e 614.º do CPC.*

([7]) *Acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Março de 2011, proferido no processo n.º 920/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Agosto de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf), págs. 416 a 421, também disponível em*
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0112a9d7bfb36bd380257856003f872c?OpenDocument.
([8]) *Neste sentido, vide o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de Maio de 2014, proferido no processo n.º 251/14, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em*
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/56c8555a04b4f7a080257ce40048c69c?OpenDocument.
([9]) *Ou seja, na versão anterior à que foi aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho e rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.*
([10]) *Embora a norma se refira apenas à sentença, deve considerar-se aplicável a todas as decisões judiciais, designadamente aos acórdãos dos tribunais superiores, como resulta expressamente do disposto nos arts. 666.º, n.º 1, e 685.º do CPC.*
([11]) *Vide, entre outros, CARDONA FERREIRA, Guia de Recursos em Processo Civil (Declarativo), 2.ª edição, pág. 32 e FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA, Manual dos Recursos em Processo Civil, Almedina, 9.ª edição, págs. 65/66.*
([12]) *A que hoje corresponde o art. 613.º.*
([13]) *Cf. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 25, pág. 54, também citado por JORGE LOPES DE SOUSA no Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 8 ao art. 126.º, pág. 388 e, entre muitos outros e para além dos aí referidos, ainda os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*
– de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 211/12, disponível em
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/32166b9bdc3ba51f80257a8c0035db4e?OpenDocument;
– de 21 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 155/11, disponível em
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f8c8e88e07b5544480257ac40051fd24?OpenDocument;
– de 19 de Dezembro de 2012, proferido no processo n.º 740/12, disponível em
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ee09f657978c6d7080257aed004c75e3?OpenDocument;
– de 13 de Março de 2013, proferido no processo n.º 822/12, disponível em
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9bff0bec75fc8bac80257b42004b0062?OpenDocument.
([14]) *«1 - Quando se impugne a decisão proferida sobre a matéria de facto, deve o recorrente obrigatoriamente especificar, sob pena de rejeição:*

a) Quais os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados;
b) Quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida.

2 - No caso previsto na alínea b) do número anterior, quando os meios probatórios invocados como fundamento do erro na apreciação das provas tenham sido gravados, incumbe ainda ao recorrente, sob pena de rejeição do recurso, indicar os depoimentos em que se funda, por referência ao assinalado na acta, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 522.º-C.
[...]»
([15]) *Referimo-nos ao Código de Processo Civil anterior à reforma operada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto, e na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto.*
([16]) *Como resulta das regras de distribuição da competência em razão da hierarquia, maxime os arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, e, bem assim, o disposto no art. 280.º, n.º 1 do CPPT.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Valor da causa.

Sumário:

I — Conforme decorre do art. 306º do CPC, o valor da causa tem de ser fixado pelo juiz na sentença.
II — É vedado ao juiz que proferiu a decisão sobre o valor da causa emitir posteriormente nova pronúncia sobre tal questão, já que, como se diz no artigo 613º, n.º 1, do CPC, o seu poder jurisdicional se esgota no momento em que proferiu essa decisão.
III — Tal decisão, como as demais vertentes do julgado, só poderá ser excepcionalmente alterada nas situações previstas no n.º 2 do art. 613º do CPC ou por via de recurso e está sujeita aos efeitos do trânsito em julgado.
IV — Era interdito ao tribunal emitir, ad libitum, em despacho proferido após o trânsito em julgado decisão que emitiu sobre o valor da causa, nova pronúncia sobre essa mesma questão.

Processo n.º 369/14-30.
Recorrente: A…, BV.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……., B. V., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida em 27 de Janeiro de 2014 pelo Tribunal Tributário de Lisboa que, na sequência de pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça deduzido pela Fazenda Pública ao abrigo do disposto no artigo 6º, n.º 7, do RCP, decidiu alterar o valor da causa que já fixara na sentença proferida em 27/09/2012, fixando, como novo valor, o de EUR 500.000,00.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. A Digníssima Representante da Fazenda Pública não impugnou ou contestou o valor da causa fixada no processo de impugnação judicial de EUR 8.404.753,63, tendo apenas após o trânsito em julgado requerido a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça ao abrigo do disposto no artigo 6º, n.º 7, do RCP;

B. Na sequência desse requerimento, o Douto Tribunal *a quo* determinou a alteração do valor da causa somente para efeitos de custas processuais, de EUR 8.404,753,63 para EUR 500.000,00, por considerar manifestamente excessivo e desproporcional o valor da taxa de justiça devida;

C. A dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça pode ser decretada pelo tribunal apenas quando a especificidade do caso concreto o justifique e sempre até à decisão final do processo,

D. Com o trânsito em julgado da decisão final do processo a 12 de Dezembro de 2013, extinguiu-se o poder jurisdicional do Douto Tribunal *a quo*, inclusivamente no respeitante a custas processuais;

E. Por outro lado, e como expressamente admitido pelo Douto Tribunal *a quo*, não estavam verificados os pressupostos de aplicação do artigo 6º, n.º 7, do RCP;

F. Inexiste qualquer fundamento constitucional apto a justificar uma decisão de alteração do valor da causa para efeitos de custas após o trânsito em julgado da decisão final do processo;

G. O despacho recorrido enferma do vício de violação de lei, por violação dos arts. 607º, n.º 2, 613º, nºs 1 e 2, do CPC e 6º, n.º 7, do RCP, devendo ser revogado, mantendo-se o valor da causa para efeitos de custas.

Nestes termos e nos demais de Direito que doutamente se suprirão, requer-se ao Supremo Tribunal Administrativo que, alicerçado nos fundamentos supra expostos, julgue procedente o presente recurso e em consequência revogue o despacho recorrido, por via disso ordenando a manutenção do valor da causa também para efeitos de cômputo de custas processuais, tudo com as demais consequências legais.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

1) A recorrente questiona a legalidade do douto despacho proferido em 27/1/2014, ao abrigo do estabelecido no art. 6º, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais (RCP), invocando, para tanto, o esgotamento do poder jurisdicional do juiz, bem como a não ocorrência dos pressupostos de aplicação do sobredito preceito.

2) Ora, no que à suposta extinção do poder jurisdicional do juiz diz respeito, é patente que, tal como resulta do estabelecido no art. 613º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC), o esgotamento do poder jurisdicional do juiz ocorre quanto à matéria da causa, ou seja, relativamente às questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, sendo certo que a decisão objecto de recurso não respeita a questão que englobe matéria do pedido, pelo que, oficiosamente ou a requerimento da parte, tal como foi entendido no Acórdão do STA de 12/11/2013, proferido no processo n.º 09/12, a apreciação da questão relativa à eventual dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, tal como previsto no art. 6º, n.º 7, do RCP, pressupõe que no processo já tenha sido proferida decisão definitiva e, entretanto, transitada em julgado, cabendo, por fim, a sua apreciação, tal como sucedeu no caso em apreço, ao juiz do Tribunal competente para a elaboração da conta a final do processo.

3) A propósito da questão relativa à verificação dos pressupostos de aplicação do art. 6º, n.º 7, do RCP, consta do douto despacho recorrido que, no aludido preceito legal, *"(...) concretiza-se a aplicação ao regime das custas do direito de acesso aos tribunais (cf. artigo 20º da CRP), conjugado com o princípio da proporcionalidade (cf. artigos 2º e 18º n.º 2 da CRP)",* pelo que a fixação do questionado valor do processo para efeitos de custas visa precisamente evitar o seu carácter manifestamente desproporcionado, sendo que uma decisão em sentido contrário seria certamente violadora dos invocados princípios constitucionais, ficando assim claro que, não obstante a relativa complexidade do processo, a decisão em causa se mostra, também, influenciada pela possibilidade de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça constante do art. 6º, n.º 7, do RCP.

4) Salienta-se, finalmente, que, precisamente no Ac. n.º 421/2013, de 15-07-2013 (proc. n.º 907/2012), invocado pela recorrente, o Tribunal Constitucional decidiu julgar inconstitucionais, por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no artigo 20º da Constituição, conjugado com o princípio da proporcionalidade, decorrente dos artigos 2º e 18º, n.º 2, segunda parte, da Cons-

tituição, as normas contidas nos artigos 6º e 11º, conjugadas com a tabela I-A anexa, do Regulamento das Custas Processuais, na redação introduzida pelo DL 52/2011, de 13 de abril, quando interpretadas no sentido de que o montante da taxa de justiça é definido em função do valor da ação sem qualquer limite máximo, não se permitindo ao tribunal que reduza o montante da taxa de justiça devida no caso concreto, tendo em conta, designadamente, a complexidade do processo e o caráter manifestamente desproporcional do montante exigido a esse título.

Termos em que, sempre com o douto suprimento de V. Exas, deverá ser mantido o despacho recorrido, com as legais consequências.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que a decisão recorrida devia ser revogada, com a seguinte argumentação:

«*3. Desde logo importa referir que são duas as questões suscitadas no recurso:*

a) A primeira consiste em saber se após o trânsito em julgado da sentença, a Mma. Juiz "a quo" podia dispensar a parte condenada nas custas do pagamento da taxa de justiça sobre o valor do chamado "remanescente", ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6º do Regulamento das Custas Processuais;

b) A segunda a de saber se se mostram ou não reunidos os pressupostos para essa dispensa, designadamente saber se a oposição da outra parte constitui factor que obste a essa dispensa. (…)

A decisão sobre a responsabilidade pelas custas ficou definida com a prolação do acórdão do TCA Sul. O que a Mma. Juíza foi chamada a decidir foi a eventual desoneração do pagamento da taxa de justiça sobre o valor remanescente da causa. Esta desoneração é diversa da decisão da condenação em custas, que deve ser proferida aquando da decisão final (actual artigo 527º, n.º 1, do Código de Processo Civil, que corresponde ao antigo 446º, n.º 1), ou da decisão de fixação de valor da causa, que deve ser igualmente proferida aquando da sentença (artigo 306º, n.º 2, do Código de Processo Civil).

Ora, não definindo a lei neste caso qual o momento em que deve ser proferida tal decisão, ao contrário de outras situações (como é o caso do n.º 5 do artigo 6º do Regulamento), nada impede que a mesma ou seja proferida na sentença, de forma oficiosa pelo/a juiz/a, ou aquando da elaboração da conta, se a requerimento do responsável pelas custas (cfr. neste sentido Salvador da Costa, a propósito do comentário ao artigo 27º, n.º 3, do CCJ, e acórdão do STA, secção de contencioso administrativo, de 12/11/2013, recurso n.º 09/12).

Sucede que no caso concreto a Mma. Juíza "a quo" embora, aparentemente, tenha considerado que não se mostravam reunidos os pressupostos de aplicação do disposto no n.º 7 do artigo 6º do RCP, considerou, contudo, que se justificava alterar o valor da acção para efeitos de custas, fixando o seu valor em € 500.000,00.

Afigura-se-nos, contudo, que esta decisão não pode manter-se nos termos em que foi proferida.

Desde logo, porque a decisão sobre o valor da acção já tinha sido proferida aquando da prolação da sentença em 1ª instância (fls. 499 dos autos) e tinha-se formado caso julgado formal. E por outro lado porque a decisão de fixação de valor violou o disposto no artigo 97º-A, n.º 1, alínea a), do CCPT, que prevê que o valor corresponde ao da importância cuja anulação se pretende.

Mas como se infere da decisão recorrida, o que a Mma. Juíza "a quo" pretendeu, ainda que de forma incorrecta no nosso entender, ao fixar de novo o valor da acção, foi reduzir o valor do chamado remanescente sobre o qual é calculada a taxa de justiça final.

Importa, assim apreciar a segunda questão, ou seja, saber se se mostram ou não reunidos os pressupostos para a dispensa do remanescente e saber se a oposição manifestada pela Recorrente constitui factor que obsta a essa dispensa.

Aplica-se ao caso dos autos o Regulamento das Custas Processuais, na redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, como resulta do n.º 3 do artigo 8º desta lei. (…)

No caso concreto dos autos estamos perante uma acção, cujo pedido consistia na anulação de acto tributário no valor de € 8.4043.753,63 euros, tendo a Autora invocado em seu fundamento directiva comunitária e jurisprudência do TJUE. Ainda no decurso da acção a Autora foi reembolsada de parte substancial do montante peticionado. Para além prova documental não foi produzida qualquer prova, tendo a tramitação do processo sido reduzida aos articulados e alegações das partes, em que se limitaram a esgrimir os argumentos já aduzidos naqueles. E a divergência que suscitou o recurso para o TCA por parte da Fazenda Pública circunscreveu-se à questão dos juros indemnizatórios.

Podemos, assim, considerar, que apesar do valor do montante peticionado e que impressiona, não estamos perante um processo complexo, seja pela questão colocada, que já se encontrava dirimida na jurisprudência, seja pelo número de partes envolvidas, densidade dos articulados ou demora na tramitação. Por outro lado nada há a apontar ao comportamento das partes.

Em função de tais elementos, o valor da taxa de justiça remanescente no montante de € 99.756,00 euros [(8.404.753,63 - 275.000,00): 25.000 x 3 uc x € 102,00] poderá considerar-se assaz desproporcional à actividade desenvolvida pelo tribunal. Com efeito não podemos descurar nesta análise que estamos a falar de uma taxa paga por um serviço prestado, em que têm que estar presentes as características da correspectividade e proporcionalidade.

E se é certo que no caso concreto o devedor das custas é um serviço da administração central do Estado (ainda que a violação do princípio do acesso ao direito só pareça fazer sentido em relação ao cidadão ou pessoas colectivas que recorram ao sistema de justiça), certo é que esse serviço está limitado às suas dotações orçamentais, não sendo despicienda a actual crise orçamental que afecta esse mesmo Estado.

Afigura-se-nos, assim, que o caso concreto dos autos configura uma daquelas situações em que se considera justificada a dispensa da taxa de justiça remanescente. Mas caso assim não seja entendido sempre se justifica a sua dispensa parcial (que aparentemente terá sido equacionada na decisão recorrida), já que sufragando a doutrina do acórdão do S.T.J. de 12/12/2013 (proc. 1319/12.3TVLSB - Disponível no endereço www.dgsi.pt), consideramos que nada impede que o juiz reduza em parte (e não só totalmente) a dispensa do pagamento da taxa de justiça remanescente.

Por outro lado entendemos que não obsta a essa dispensa a verificação da oposição por parte da parte contrária, não só porque não está prevista na lei que a dispensa esteja dependente dessa não oposição, como para além do mais não se vislumbra em que termos a parte contrária é afectada por essa dispensa.

Aparentemente a Recorrente entende que o valor das custas de parte é igualmente calculado com base na taxa de justiça remanescente, mas afigura-se-nos não ser essa a melhor interpretação que se retira da lei. Prevendo a alínea c) do n.º 3 do artigo 26º do Regulamento que as custas de parte englobem 50% do somatório das taxas de justiça pagas pela parte vencida e pela parte vencedora para compensação das despesas com honorários do mandatário judicial, a lei está a referir-se aos montantes já pagos e não aos que serão devidos a final. E é por esse motivo que a nota discriminativa deve ser apresentada no prazo de cinco dias após o trânsito em julgado da decisão final e os montantes já pagos de que fala a norma devem ser aferidos em função dos montantes que são devidos até ao trânsito em julgado da decisão.

De todas as formas, estando previsto na lei a dispensa do pagamento da taxa de justiça remanescente, não faria sentido que os fundamentos para essa dispensa não fossem extensíveis ao pagamento das custas de parte.

E assim sendo, afigura-se-nos que a decisão recorrida deve ser revogada e substituída por outra que defira, total ou parcialmente, o pedido de dispensa do pagamento da taxa de justiça remanescente, julgando-se improcedente o recurso.».

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Através do requerimento junto a fls. 822 dos presentes autos de impugnação judicial, apresentado após o trânsito em julgado do acórdão proferido pelo TCA Sul em 19/12/2013 que pôs termo ao processo, confirmando a sentença recorrida salvo no que toca à questão dos juros indemnizatórios, veio a Fazenda Pública apresentar junto do tribunal tributário de 1ª instância pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça ao abrigo do disposto no art. 6º, n.º 7, do RCP, na redacção introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro.

Em resposta a esse requerimento, o Mmº Juiz do tribunal de 1ª instância proferiu em 27/01/2014 o despacho que constitui o objecto do presente recurso, determinando que o valor da causa que fora fixado em EUR 8.404.753,63 na sentença (proferida em 27/09/2012), fosse de novo fixado para efeito de custas processuais, atribuindo agora à causa o valor de EUR 500.000,00 com a seguinte motivação:

«*Resulta daquele preceito que nas causas de valor superior a EUR 275.000 o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.*

À presente ação, interposta em 25 de Fevereiro de 2008, foi fixado o valor de EUR 8.404.753,63, nos termos do disposto no art. 315º, n.º 1, do CPC, na redação que lhe foi conferida pelo DL 303/2007, de 24/08, por força do qual cabe ao juiz fixar o valor da causa, e atendendo a que aquele valor corresponde ao montante da liquidação impugnada e, consequentemente, à utilidade económica do pedido. Refira-se ainda que o valor em questão foi também o declarado pelas partes no processo.

Ora e ainda que nada haja a observar quanto à conduta processual das partes nos presentes autos, o facto é que a complexidade da causa, em que se discutiram questões de direito de alguma complexidade, o que aliás levou a que a Fazenda Pública recorresse da decisão proferida, obsta a que se aplique o disposto no n.º 7 do art. 6º do RCP.

Tal não impede, no entanto, que se altere aqui o valor da causa, para efeitos do cálculo das custas.

Com efeito, no n.º 7 do art. 6º do RCP concretiza-se a aplicação ao regime das custas do direito de acesso aos tribunais (cf. artigo 20º da CRP), conjugado com o princípio da proporcionalidade (cf. artigos 2º e 18º, n.º 2, da CRP), que têm levado a que o TC em repetidas pronúncias declare a inconstitucionalidade "por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no artigo 20º da Constituição, conjugado com o princípio da proporcionalidade, decorrente dos artigos 2º e 18º n.º 2, segunda parte, do diploma fundamental" de um regime das custas "definido em função do valor da ação sem

qualquer limite máximo ao montante das custas" sempre que no mesmo não se permita "ao tribunal que limite o montante de taxa de justiça devido no caso concreto, tendo em conta, designadamente, a natureza e complexidade do processo e o carácter manifestamente desproporcionado do montante em questão" (cf. neste sentido os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 227/2007, de 2007-03-28, n.º 471/2007, de 2007-09-25, n.º 116/2008, de 2008-02-20, n.º 266/2010, de 2010-06-29, n.º 421/2013, de 2013/07/15 e 604/2013, de 2013/09/24 de Setembro disponíveis em www.tribunalconstitucíonal.pt/tc/acordaos/; cf. no mesmo sentido, a propósito das custas aplicáveis ao processo tributário, o acórdão do STA proferido em 26/04/2012, no proc. 0768/11, disponível para consulta em www.dgsi.pt/jsta).

Atendendo à interpretação que é feita pelo TC do direito de acesso aos tribunais conjugado com o princípio da proporcionalidade, tem sido entendimento deste Tribunal que ainda que não se verifiquem os requisitos expressamente previstos no n.º 7 do art 6º do RCP, o valor da causa deverá ser fixado para efeitos da determinação das custas no processo de modo a evitar o seu caráter manifestamente desproporcionado.

Ora, o valor de EUR 8.404.753,63 fixado para a causa corresponderia, por aplicação da tabela I-A ex vi do art. 6º, n.º 1, do RCP (uma vez que para a sua aplicação para além dos EUR 275 000, ao valor da taxa de justiça acresce, a final, por cada EUR 25.000, 3 UC) a 992 UC (ou seja, EUR 101.18400, levando em conta o valor atual da UC de EUR 102,00, por força da alínea a) do art. 114º da Lei 66-B/2012, 31.12) de taxa de justiça, montante que se considera manifestamente desproporcionado, ainda que levando em conta a complexidade da causa.

Assim sendo, e em face de todo o exposto, considero adequado e fixo para efeitos de cálculo das custas da presente ação o valor de EUR 500.000,00 (quinhentos mil euros), mantendo-se o valor de EUR 8.404.75363 para os restantes efeitos, designadamente de relação da causa com a alçada do tribunal.».

Insurge-se a Recorrente contra o assim decidido, advogando que as decisões sobre a dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça e sobre as custas só podem ser proferidas até à decisão final – por se esgotar, então, o poder jurisdicional do tribunal *a quo* - não existindo qualquer fundamento de ordem legal ou constitucional que justifique a alteração do valor da causa após o trânsito em julgado da decisão final, além de que o próprio tribunal deu por inverificados os pressupostos de aplicação do art. 6º, n.º 7, do RCP. Razão por que defende que a decisão recorrida deve ser revogada e mantido o valor já anteriormente atribuído à causa.

Vejamos.

O despacho recorrido foi proferido na sequência do pedido de dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça formulado pela Fazenda Pública após o trânsito em julgado do acórdão do TCA que pôs termo ao processo, nele tendo o Mmº Juiz concluído que não se verificavam os pressupostos para a peticionada dispensa de pagamento de taxa de justiça, mas que podia e devia alterar-se o valor que à causa fora fixada na sentença proferida cerca de 2 anos antes, por ser excessivo e desproporcional o montante da taxa de justiça devida em função desse valor.

Isto é, se bem interpretamos esse despacho, o Mmº Juiz julgou inverificados os pressupostos contidos no art. 6º, n.º 7, do RCP, designadamente no que toca à complexidade da causa, para assim concluir que não podia dispensar o pagamento do remanescente da taxa justiça; mais julgou, porém, que essa mesma complexidade e a actividade desenvolvida pelo tribunal se mostravam desconformes, por desproporcionadas, com as custas calculadas a partir do valor que à causa fora fixado perante o critério legal (montante do acto de liquidação impugnado), razão por que decidiu fixar um novo valor à causa para efeitos de cálculo das custas.

O que significa que se pronunciou sobre duas questões distintas: por um lado julgou inverificados os pressupostos que permitiriam a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça e, por outro lado, fixou um novo valor à causa para efeitos de custas.

E é unicamente contra esta última decisão que a Impugnante, ora Recorrente, se insurge - cfr. conclusão E) da alegação do recurso.

Deste modo, e visto que a vertente do julgado que incidiu sobre a aplicação do art. 6º, n.º 7, do RCP não foi objecto de recurso, a única questão que cumpre apreciar é a de saber se o tribunal *a quo* podia, ou não, alterar o valor da causa fixado na sentença proferida cerca de dois anos antes e que serviu de critério, designadamente, para a liquidação da taxa de justiça no recurso da sentença para o TCA.

Conforme decorre do art. 306º do CPC, o valor da causa tem de ser fixado pelo juiz na sentença. Daí que o valor da causa – a par das concretas questões suscitadas pelas partes ou de outras que sejam do conhecimento oficioso – constitua matéria sujeita ao julgamento do tribunal, e que a sua fixação seja uma das vertentes do julgado, integrante da sentença. Tal como, de resto, a decisão sobre custas.

E é também por isso que é vedado ao juiz que proferiu decisão sobre o valor da causa emitir, posteriormente, nova pronúncia sobre a questão, já que, como se diz no art. 613º, n.º 1, do CPC, o seu poder jurisdicional se esgota no momento em que profere a sentença e decide a questão incidental do valor da causa.

Com efeito, tal decisão, como as demais vertentes do julgado, só poderá ser alterada pelo tribunal que a proferiu, excepcionalmente, nas situações previstas no n.º 2 do art. 613º, do CPC, ou por via de recurso, e está sujeita aos efeitos do trânsito em julgado. Todavia, no caso vertente, a decisão sobre o valor da causa não foi objecto de qualquer pedido de rectificação, reforma ou recurso, consolidando-se na ordem jurídica por efeito do trânsito em julgado (cfr. art.s 628º e 619º e segs., do CPC).

Não obstante, o tribunal de 1ª instância emitiu, no despacho recorrido, nova pronúncia sobre o valor da causa, "aditando" um novo valor para efeitos de custas e mantendo, para os demais efeitos, o valor já fixado na sentença.

Ora, diga-se, desde já, que a decisão de manter o valor já fixado na sentença para todos os efeitos, excepto para o cálculo das custas, não é inócua sob o ponto de vista do julgado, posto que o que resultava da decisão proferida na sentença era que esse valor se repercutia também nesse cálculo; e o mesmo se diga, por maioria de razão, quanto à decisão que, no reverso, fixou um valor à causa exclusivamente para efeitos de custas.

Tal significa que o Mmº Juiz, com esta decisão, não só pôs em causa a segurança jurídica que decorre do trânsito em julgado – visto que a decisão sobre o valor da causa beneficiava já desse efeito –, como excedeu manifestamente o seu poder jurisdicional. E nem as imposições de natureza constitucional invocadas legitimam a decisão recorrida. De resto, os arestos do Tribunal Constitucional que se pronunciaram sobre a adequação das custas processuais face aos princípios da proporcionalidade e do acesso aos tribunais não põem em causa os critérios legais de determinação do valor das causas. Nem tinham que o fazer, sabido que esse valor é determinado segundo critérios definidos na lei e constituem apenas um dos parâmetros condicionantes do apuramento do custo da actividade jurisdicional a suportar pelos litigantes que por ele venham a ser responsabilizados, que são as custas processuais.

Com efeito, as custas processuais, abrangendo a taxa de justiça, os encargos e as custas de parte, são fundamentalmente determinadas pela *taxa de justiça* que, por definição, é o montante devido pelo impulso processual, fixado em função do valor da causa nos termos das tabelas anexas ao RCP, mas também da complexidade da causa – cfr. art. 6º nºs. 1 e 5 do RCP. E isto significa que as custas não resultam directamente do valor da causa, mas antes da taxa de justiça que, atendendo a esse valor e à complexidade da causa, se venha a revelar ajustada segundo um critério de proporcionalidade. Daí que a moderação na cobrança de custas imposta pelos princípios constitucionais da proporcionalidade e do acesso aos tribunais – e a que se referem vários arestos do Tribunal Constitucional – seja atingida por via da determinação da taxa de justiça, e não através do valor da causa.

É, aliás, neste contexto que nas acções de valor superior a EUR 275.000,00 o tribunal pode, mesmo oficiosamente, fixar em concreto a taxa de justiça devida, pela via da dispensa (total ou parcial) do remanescente da taxa que, em princípio, seria devida pela aplicação da tabela anexa ao Regulamento das Custas, em conformidade com o disposto no art. 6º, n.º 7.

Em suma, no caso vertente, e sem curar aqui de saber se o tribunal podia atribuir à causa um valor à revelia dos critérios objectivos que para o efeito são fixados na lei, não restam dúvidas de que era interdito ao tribunal emitir, *ad libitum*, em despacho proferido após o trânsito em julgado da sentença, nova pronúncia sobre o valor da causa.

Razão por que a decisão recorrida não pode manter-se, impondo-se a sua revogação no segmento decisório que alterou o valor da causa.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido no segmento decisório que alterou o valor da causa fixado na sentença.

Custas pela Recorrida, que contra-alegou.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Nulidade. Anulabilidade. Caducidade do direito à impugnação.

Sumário:

I — Não ocorre a nulidade da decisão recorrida a qual não relevou a omissão declarativa do facto divórcio do impugnante de modo a levar à aplicação do previsto no art. 102.º n.º 2 do C.P.P.T..

II — Sendo a liquidação de IRS acto meramente anulável a sua sindicância está sujeita a prazos de impugnação, que no caso foram excedidos, pelo que é de julgar o recurso improcedente e de confirmar o decidido que considerou que quer a falta de notificação, quer a caducidade da liquidação são fundamentos de impugnação, mas não geram nulidade, pelo que a reacção a estes vícios deveria ter sido efectuada através de impugnação, mas no prazo de 90 dias, contados da data limite do pagamento o que não sucedeu.

Processo n.º 371/13-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……, Nif n.º …… melhor identificado nos autos, deduziu Impugnação Judicial, contra a liquidação do IRS referente ao ano de 2000, no montante de € 71.614,21.

Por sentença de 10 de outubro de 2012, o TAF do Porto, julgou por verificada a excepção peremptória da intempestividade da impugnação, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

Reagiu o recorrente A…… interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as **seguintes conclusões:**

«1º) A declaração modelo nº1 do IRS respeitante ao ano de 2000 foi preenchida no início de 2001.

2º) À data do preenchimento o estado civil do impugnante era o de casado.

3º) Posteriormente a esse preenchimento e no ano de 2001, o impugnante divorciou-se.

4º) Trata-se de um facto modificativo do direito ou da obrigação que impendia tributariamente sobre o impugnante.

5º) Mutatis mutandi, relativamente à liquidação do imposto é aplicável o nº1 do artigo 663º do CPCivil.

6º) Este preceito legal tem influência directa nas situação processual e tributária do impugnante por força da alínea e) do artigo 2º do CPPT.

7º) A sua não apreciação antes de qualquer outro problema posto na petição da impugnação judicial constitui a nulidade da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPCivil.

8º) Trata-se de uma nulidade só invocável neste momento e por este meio por força do nº4 do citado artigo 668º.

9º) A procedência desta nulidade conduz à existência das nulidades invocadas na petição inicial.

10º) Por sua vez a existência destas nulidades eliminam o prazo de 90 dias para a propositura da impugnação, a qual poderá ser deduzida a todo o tempo.

11º) Foi violada a legislação invocada nestas alegações e suas conclusões.

Termos em que se deve conceder provimento ao recurso e decidir-se pela procedência da nulidade invocada, procedendo a impugnação, de acordo com a petição inicial.»

A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo parecer no sentido de que não ocorre a nulidade no decidido que com base na omissão do divórcio, elemento que foi omitido, e não é de considerar como essencial, de modo a levar à aplicação do previsto no artº 102º n.º 3 do CPPT.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

A decisão recorrida considerou como provada a seguinte matéria de facto:

a) O impugnante apresentou a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2000, em 22/05/2001, na qual englobou rendimentos das categorias A, F e G e declarou o estado civil de "casado" (cf. fls. 10 a 15 do processo administrativo apenso aos autos, doravante apenas PA).

b) No Anexo G apresentado, o impugnante menciona a intenção de reinvestir o valor de realização do imóvel nele identificado (cf. fls. 14 e 15 do PA).

c) Porque o montante referido no Anexo O não foi reinvestido no prazo de 3 anos (2000 a 2002), foi revista a declaração de rendimentos do ano de 2000, o que deu origem à emissão, em 10/08/2004, da liquidação n.º 2004 5001138018, cuja data limite de pagamento voluntário terminava em 15/09/2004, e a que corresponde a nota de cobrança/demonstração de Compensação n.º 2004653860 (cf. doc. de fls. 16 a 22 do PA).

d) A liquidação referida em c) foi notificada aos sujeitos passivos através de cartas registadas, em 16/08/2004, vindo as mesmas devolvidas com indicação de "Não atendeu, Não reclamado" (cf. doc. de fls. 22 a 25 do PA).

e) A presente impugnação foi intentada em 14/09/2006 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

3- Do Direito:

Na sentença do TAF do Porto deixou-se expresso o seguinte: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com maior relevância para o presente recurso)

1- RELATÓRIO

A……, contribuinte fiscal n.º ……, residente na Rua ……., n.º ……., ……., Porto, deduzir a presente impugnação judicial relativa ao IRS do ano de 2000, no montante de €71.614,21.

Para o efeito alegou, que com data de 21/02/2005, foi-lhe enviada a citação registada com aviso de recepção, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3190200401036572, relativo a IRS do ano de 2000, citação que ultrapassou os prazos previstos no art. 45º, n.º 1 e 4 da LGT, constatando-se a caducidade do direito liquidação.

Refere que nunca foi notificado, nem valida nem invalidamente da liquidação em apreço, cujo montante é exigido no processo executivo.

Diz que citação por carta registada com aviso de recepção, que o 5º Bairro Fiscal efectuou já depois da caducidade, viola o art. 191º, nº3 do CPPT.

É que dado o valor da execução, a citação será pessoal, como impõe aquele artigo, a fazer por meio de mandado, como resulta do CPC e com a interpretação dada ao art. 193º, nº2 do CPPT.

Refere que existe falta de indicação do pedido, quanto aos seus motivos e razão, o que toma inepta a petição de execução.

Por outra banda, considera que ocorre errada liquidação de IRS do ano de 2000, por não ser o sujeito passivo do imposto, uma vez que se divorciou em 2001.

Concluiu pedindo a nulidade do processo executivo, por ineptidão da petição inicial; a nulidade do mesmo processo por falta de notificação da liquidação do IRS do ano de 2000; igual nulidade por errada forma na citação imposta por lei; a caducidade ao abrigo do art. 45º da LGT e a ilegalidade da liquidação do imposto por não ser o sujeito passivo do mesmo atenta a dissolução do casamento por divórcio devolva o processo administrativo instrutor.

Admitida a impugnação a Fazenda Pública foi notificada para contestar, querendo, o que veio a fazer a fls. 27 e ss. dos autos, ali pugnando pela excepção da intempestividade da impugnação e no mais pela sua improcedência.

Por se considerar que os autos possuíam os elementos necessários para a decisão foi dispensada a inquirição das testemunhas arroladas.

As partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas, prerrogativa que apenas a impugnante usou para renovar, no essencial, a posição já vertida na respectiva petição inicial.

Os autos foram com vista ao Digno Magistrado do Ministério Público que emitiu o parecer de fls. 53 dos autos, no sentido de ocorrer a caducidade do direito de acção ou, se assim não se entender, pugna pela improcedência da impugnação.

Notificadas do douto parecer as partes nada disseram.

2- SANEAMENTO PROCESSUAL

(…)

EXCEPÇÃO PEREMPTÓRIA: DA INTEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

Incumbe ao tribunal o conhecimento de todas as excepções suscitadas pelas partes e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: art. 660º, nº2 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável "ex vi" do art. 2º, alínea e) do CPPT.

A caducidade do direito de deduzir impugnação é do conhecimento oficioso e foi suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação.

Com interesse para a decisão da excepção resulta como provada a seguinte factualidade:

Consta no relatório

De acordo com o disposto no art. 102º, n.º 1 do CPPT, "A impugnação deve ser apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;

c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

d) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

2- (...)

3- Se o fundamento foi a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo".

Ora, resulta claramente deste preceito legal que o prazo para deduzir a impugnação judicial é de 90 dias, contados a partir dos factos enunciados nas diversas alíneas do n.º 1, ou a todo o tempo se foi arguida nulidade.

O impugnante escora a apresentação da impugnação além dos 90 dias, no fundamento previsto no art. 102º, nº3 do CPPT, ou seja, com fundamento em nulidade.

Sucede que a Fazenda Pública, secundada pelo IMMP, defende que os fundamentos invocados pelo impugnante não se enquadram em vícios susceptíveis de serem condenados com a cominação de nulidade.

Vejamos.

O impugnante alega a nulidade do processo executivo por ineptidão da petição inicial (art. 98º, n.º 1 alínea a); a nulidade por falta de notificação da liquidação; nulidade por errada forma de citação (art. 190º a 192º do CPPT), a caducidade (art. 45º, n.º 1 e 4 da LGT) e a ilegalidade da liquidação.

Desde já se adianta, que dos fundamentos apresentados pelo impugnante apenas os inerentes à ilegalidade e à caducidade da liquidação são susceptíveis de sustentar a impugnação.

É que os restantes fundamentos que vêm invocadas não são nulidades da liquidação, mas antes nulidades do processo executivo, pelo que não podem ter a virtualidade de enquadrar a impugnação na previsão do art. 102º, n.º 3 do CPPT.

De facto, tais nulidades deveriam ser invocadas em sede própria, que seria a oposição à execução fiscal prevista no art. 204º do CPPT.

Quanto aos restantes vícios inerentes à impugnação, desde já se adianta que não se reconduzem a nulidades.

Concretizemos.

O Código do IRS determina no seu art. 13º que:

"1 - Ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

2 - Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção.

3 - O agregado familiar é constituído por:

a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes;

b) Cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respectivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo;

c) O pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo;

d) O adoptante solteiro e os dependentes a seu cargo.

(…)

7 - A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.

Por seu turno o art. 59º, n.º 1 do mesmo Código estipula que:

"1 - No caso do n.º 2 do artigo 13.º deve ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente.

O impugnante entregou a declaração de IRS do ano de 2000, conjuntamente com o seu cônjuge, nela fazendo constar o estado de "casado", logo é considerado sujeito passivo do imposto impugnado.

Na dita declaração, fez constar do Anexo G, a alienação onerosa de imóvel nela identificado e manifestou a intenção de reinvestimento do valor da realização, no prazo de 3 anos.

Constatando a AT, através das declarações de rendimentos do impugnante, entregues nos anos de 2001 e 2002, que não foi declarado qualquer reinvestimento, nem foi entregue declaração de substituição a corrigir os elementos declarados, procedeu-se à reliquidação da liquidação.

Tal procedimento por parte da Administração Tributária, em face da factualidade apurada, é legítimo e não censurável.

A liquidação foi notificada através de cartas registadas, remetidas para o domicilio fiscal dos sujeitos passivos, em 16/08/2004, nos termos do disposto no art. 38º, n.º 3 do CPPT, que vieram a ser devolvidas com a indicação de "Não atendeu/Não reclamado", presumindo-se feitas no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando tal dia não seja dia útil (art. 39º, n.º 1 do CPPT).

Perante este circunstancialismo, a liquidação foi notificada no prazo previsto no art. 45º, n.º 1 da LGT, ou seja, nos 4 anos, não ocorrendo a caducidade da liquidação.

Ora, quer a falta de notificação, quer a caducidade da liquidação são fundamentos de impugnação, mas não geram nulidade, pelo que a reacção a estes vícios seria sempre feita através de impugnação, mas no prazo de 90 dias, contados da data limite do pagamento, no caso a partir de 15/09/2004 (art. 102º, n.º 1 alínea a) do CPPT).

Ora, constata-se na factualidade apurada que a impugnação foi intentada em 14/09/2006, quando já se mostrava largamente ultrapassado o prazo de 90 dias supra referido.

O prazo referido no art. 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT é um prazo peremptório e de caducidade e conta-se nos termos do art. 279º do CC, aplicável "ex vi" do art. 20º, n.º 1 do CPPT, corre pois de forma contínua e sem interrupção ou suspensão, pelo que o seu decurso extingue o direito de impugnação.

Face ao que antecede, procede a alegada excepção da intempestividade, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões: art. 660º, n.º 2 do CPC.

3-DECISÃO

Termos em que, pelos fundamentos expostos, julga-se procedente a invocada excepção da intempestividade, absolvendo-se a Fazenda Pública da instância.

DECIDINDO NESTE STA:

O impugnante A…….. vem recorrer invocando a ocorrência de nulidade, nos termos do art. 663.º do C.P.C, subsidiariamente aplicável, quanto a facto superveniente à declaração de I.R.S. apresentada - **o seu divórcio** – (negrito nosso) o que conduziria ainda à nulidade prevista no art. 102.º n.º 3 do C.P.P.T..

A decisão recorrida considerou o disposto no art. 102.º n.º 1 alínea a) do C.P.P.T., afastando a nulidade, prevista no seu n.º 3 com base no disposto nos arts. 13.º e 59.º n.º 1 do C.I.R.S..

O quadro legal relativo à invalidade do acto administrativo previsto no CPA é o seguinte:

Artigo 133.º

Actos nulos

1 - São nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade.

2 - São, designadamente, actos nulos:

a) Os actos viciados de usurpação de poder;

b) Os actos estranhos às atribuições dos ministérios ou das pessoas colectivas referidas no artigo 2.º em que o seu autor se integre;

c) Os actos cujo objecto seja impossível, ininteligível ou constitua um crime;

d) Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental;

e) Os actos praticados sob coacção;

f) Os actos que careçam em absoluto de forma legal;

g) As deliberações de órgãos colegiais que forem tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quórum ou da maioria legalmente exigidos;

h) Os actos que ofendam os casos julgados;

i) Os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente.

Artigo 134.º

Regime da nulidade

1 - O acto nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade.

2 - A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal.

3 - O disposto nos números anteriores não prejudica a possibilidade de atribuição de certos efeitos jurídicos a situações de facto decorrentes de actos nulos, por força do simples decurso do tempo, de harmonia com os princípios gerais de direito.

Artigo 135.º

Actos anuláveis

São anuláveis os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção.

Artigo 136.º

Regime da anulabilidade

1 - O acto administrativo anulável pode ser revogado nos termos previstos no artigo 141.º

2 - O acto anulável é susceptível de impugnação perante os tribunais nos termos da legislação reguladora do contencioso administrativo.

A nulidade, prevista no art. 133.º n.º 1 do C.P.A. ocorre quando nos actos praticados *"falte qualquer dos elementos essenciais do acto ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade*", exemplificando-se no seu n.º 2 algumas situações em que a mesma é de reconhecer. E, se não ocorrer tal enquadramento a regra é a anulabilidade do acto em todos os demais casos, nos termos do previsto ainda no art. 135.º

O caso dos autos não se enquadra em nenhuma das alíneas do artº 133º n.º 2 pelo que residualmente apenas nos cumpre analisar se estamos perante uma acto administrativo em matéria fiscal a que falte algum dos "elementos essenciais do acto" é de considerar que a mesma se verifica. Faltando ocorrerá então a nulidade invocada, caso contrário não se verificará.

Abre-se espaço para a título complementar deixar a elucidação de que nesta matéria terá sido consagrada pelo legislador a doutrina da essencialidade, segundo a qual, em face de momentos que se entendam ser decisivos e graves dos actos praticados, a mesma pode ser ainda de reconhecer (Assim, Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, em CPA Comentado, 2. ed. p. 642; quanto aos momentos da vida do imposto, distinguindo entre a sua criação, instituição ou incidência e a sua aplicação, efectivação, administração ou gestão, cfr., J. Casalta Nabais, de Direito Fiscal, 7.ª ed. Almedina, 2012, p. 61.)

Na impugnação apresentada, defende-se a nulidade do acto com base na não definitividade do acto.

Contudo, como destacou o Sr. Procurador Geral Adjunto no seu parecer, "*(...) na declaração apresentada e que dá origem à tributação foi ainda manifestada a intenção de reinvestimento durante o prazo de 3 anos, conforme previsto no art. 10.º. n.º 5 als. a) e c) do C.I.R.S.*.

Não tendo tal ocorrido, foi possível que viesse a ser efectuada a liquidação, conforme ficou ainda a constar da matéria de facto sob as als. b) e c).

Acresce que esse reinvestimento tinha de ocorrer na aquisição de habitação própria e permanente, segundo o legalmente resulta previsto no corpo do art. 15.º n.º 1 do C.I.R.S. (corpo) e na sua alínea a).

O facto gerador foi a dita apresentação da declaração, a qual continha os valores que em abstracto permitiam determinar a obrigação.

Acresce que, sendo o impugnante casado, integrando um agregado familiar, com a declaração apresentada o respectivo imposto pode a ser devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituíam, nos termos do art. 13. n.º 2 do C.I.R.S..

Aliás, esta previsão de ser sobre o património colectivo assim constituído que o imposto está estabelecido, cabendo apenas aos cônjuges a possibilidade de acertos ou compensações no plano das relações internas, é o que decorre do previsto na parte final do n.º 2 do citado art. 1697.º do C. Civil quanto a bens comuns, no caso de partilha por separação ou divórcio, segundo defendido há muito é entendido pela doutrina e que a jurisprudência tem aceite (Assim, Braga da Cruz, capacidade Matrimonial dos Cônjuges, Anteprojecto dum título do futuro Código Civil (Articulado e Exposição dos Motivos), B.M.J. n.º 69, 1957, pág. 417; A Administração dos Bens do Casal, coimbra, Almedina, 1973, p. 379, Antunes Varela, Direito da Família, Livraria Petrony, 2982, p. 349, e Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil anotado, vol. IV, anotação ao art. 2697.º p. 356, 2 edição revista e actualizada, Coimbra Editora, 1992, citados no ac. do S.T.A. de 19-12-12, proferido no proc. 01261/12, acessível em www.dgsi.pt.).

A liquidação ficou apenas dependente de, vindo a ocorrer o dito reinvestimento, se decidir não haver lugar a imposto.(...).

Na consideração de tudo o exposto entende-se que, mostrando-se estabelecidos o facto gerador, os sujeitos passivos e respectivo património, estavam já reunidos os elementos essenciais para que fosse estabelecida a obrigação de imposto, sendo irrelevante que se pudesse vir a dar como provado que o divórcio do impugnante ocorreu posteriormente, para efeitos de reconhecimento da nulidade por este invocada.

Em conclusão: não ocorre a nulidade no decidido que com base na omissão do divórcio, elemento que foi omitido, e não é de considerar como essencial, de modo a levar à aplicação do previsto no art. 102.º n.º 2 do C.P.P.T..

Pelo exposto, e porque sendo acto meramente anulável a sua sindicância está sujeita a prazos de impugnação que no caso foram excedidos é de julgar o recurso improcedente e de confirmar o decidido. É que como destaca a sentença recorrida quer a falta de notificação, quer a caducidade da liquidação são fundamentos de impugnação, mas não geram nulidade, pelo que a reacção a estes vícios seria sempre feita através de impugnação, mas no prazo de 90 dias, contados da data limite do pagamento, no caso a partir de 15/09/2004 (art. 102º, n.º 1 alínea a) do CPPT). E, constata-se na factualidade apurada que a impugnação foi intentada em 14/09/2006, quando já se mostrava largamente ultrapassado o prazo de 90 dias, supra referido.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo do recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado — Dulce Neto.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Contribuição Autárquica.

Sumário:

I — Sempre que a liquidação tenha lugar fora do prazo normal ou nos casos de liquidação adicional a lei determina que o sujeito passivo seja notificado para proceder ao pagamento cfr n.º 3 do artigo 22.

II — Estando provado que o imposto se refere ao ano de 1996 e que a nota de cobrança foi emitida em 22 03 2001 a liquidação ocorre fora do prazo normal.

III — Nesta situação não basta para notificar o sujeito passivo a simples via postal exigindo-se a notificação através de carta registada com aviso de recepção.

Processo n.º 463/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação da Contribuição Autárquica no montante de €30 115,58 veio a Fazenda publica dela interpor recurso para esta secção do contencioso do STA concluindo assim as suas alegações:

A - O presente recurso visa reagir contra a decisão proferida pelo Tribunal "a quo" que julgou a impugnação judicial procedente anulando a liquidação de Contribuição Autárquica n.º 2000174916003 de 22 03 2001 relativa ao exercício de 1996 no montante de € 30 115, 58.

B - O Tribunal "a quo" fixou como questões a decidir a caducidade do direito à impugnação invocada pelo Mº Pº e pela AT e subsequentemente a legalidade do acto impugnado quanto ao momento em que é devido.

C - De acordo com o parecer do Mº P que se dá por reproduzido e reflecte o entendimento da recorrente já há muito caducou o direito à impugnação.

D - No entendimento do Tribunal "a quo" tratando-se de uma liquidação levada a efeito fora do prazo normal impõe-se a notificação do sujeito passivo nos termos do n.º 3 do artigo 23 da CA e sendo o CA omisso quanto aos requisitos da notificação deve ser aplicada a regra geral consagrada no artigo 38 do CPPT uma vez que se estava perante uma liquidação oficiosa provocada por uma obrigação tributária "ex novo" ou seja que não existia anteriormente e cuja materialização não era ainda do sujeito passivo.

E - De acordo com o artigo 22 da CA vigente à data dos factos os serviços da DGCI deveriam enviar a cada sujeito passivo até ao fim do mês anterior ao do pagamento a competente nota de cobrança, com discriminação em relação a cada município dos prédios suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor tributável e colecta.

F - A liquidação da contribuição autárquica em crise teve por base a declaração para inscrição de prédios urbanos na matriz modelo 129 entregue pelo contribuinte a 17 02 1996 tendo a impugnante sido posteriormente notificada através dos ofícios n.1945 1944 e 1934 dos resultados das avaliações dos prédios referentes à declaração entregue.

G - Pelo que se conclui que a liquidação em causa não foi provocada por uma obrigação tributária "ex novo" mas sim por uma obrigação do conhecimento do próprio contribuinte despoletada pela entrega por si próprio da declaração mod – 129 e baseada em valores do conhecimento do sujeito passivo visto este ter sido notificado do resultado das avaliações com cujo valor patrimonial se conformou.

H - Assim exposto estando em causa uma notificação de um imposto periódico esta tem de obedecer ao n.º 4 do artigo 38 do actual CPPT e não ao nº. 1 do mesmo normativo, isto é a liquidação dos impostos periódicos devem ser comunicadas por simples via postal visto não estar em causa uma notificação que tenha por objecto acto ou decisões susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes.

I - É em relação à Contribuição Autárquica que se justifica a utilização da simples via postal, sem registo, (que não oferece garantias de efectivo recebimento da comunicação) por este recebimento não ser indispensável para constituir a obrigação tributária uma vez que a lei impõe ao contribuinte que caso não receba a nota de cobrança referida solicite ao serviço de finanças da área da situação dos prédios uma 2ª via (nº 3 do artigo 22 da CA).

J - Inexistindo assim qualquer preterição de formalidades essenciais aquando da notificação para cobrança voluntária da CA em litígio.

K - Sendo forçoso concluir que tendo a impugnação dão entrada em 10 03 2004 e o prazo para pagamento voluntário ocorrido em 31 10 2001 há muito caducou o direito à impugnação devendo a impugnação ser considerada intempestiva.

L - Ficando prejudicado o conhecimento da legalidade da liquidação.

Termos em que dando-se procedência ao recurso deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que julgue a impugnação improcedente.

Não houve contra alegações

O Mº Pº neste Tribunal pronuncia-se pela improcedência do recurso

Colhidos os vistos cumpre decidir

FUNDAMENTAÇÃO:

De Facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada:

1. A impugnante A…… entregou em 17 12 2006 no serviço de Finanças de Lisboa 11 declarações para inscrição ou alteração de inscrição de prédios urbanos relativamente a

a) Prédio para habitação e estacionamento em cave composto por r/c e 4 andar lado direito e esquerdo com a área total de 704 m2.

b) Prédio para habitação e estacionamento em cave composto por r/c e 4 andar lado direito e esquerdo com área total de 640m2.

c) Prédio para habitação e estacionamento em cave composto por r/c e 4 andar em letras A B e C com a área total de 1024m2.

2. Em todas as declarações supra a declarante referiu como data de conclusão das obras de cada um dos prédios 30 11 1996 cfr folhas 113, 120 e 127 dos autos não contestado.

3. Foi realizada a avaliação dos prédios enunciados em 1. em 25 02 2000 tendo a respectiva comissão atribuído:

a) Ao prédio referido na alínea a) o valor patrimonial total de esc 235 420 200 e o n.º 3062 da matriz predial urbana.

b) Ao prédio referido na alínea b) o valor de 140 113 800 e o n.º 3063 da matriz predial urbana.

c) Ao prédio referido na alínea c) o valor de 235 420 200 e o n.º 3064 da matriz predial urbana.

Tudo conforme folhas 113 e segs dos autos

4. Em 11 04 2000 foram dirigidos a A……. os ofícios n.º 1945,1944 e 1934 dando-lhe conta dos resultados das avaliações a que supra nos referem cfr folhas 118, 124 e 132 dos autos.

5. A nota de cobrança n.º 174916003 foi emitida em 22 03 2001 no montante de €30 115,58 e refere-se a liquidação normal e colecta dos anos anteriores (1996) e reporta-se a CA dos prédios inscritos na matriz da freguesia 110618 U 3062-A a P U 3063 A a J e U- 3064-A a P cfr folhas 134 e135 dos autos.

6. Em 22 11 2002 foi extraída certidão de dívida n.º 27112708 face à nota de cobrança supra (ID DOC.ORIG 01102100107100174916003) para cobrança coerciva do valor de €30 115,58 referente a CA de 1996 onde consta como data de pagamento voluntário 31 10 2001 cfr folhas 46 dos autos.

De Direito.

Ponderando os factos dados com provados o Tribunal "a quo"conheceu da questão prévia da caducidade do direito à liquidação.

E considerando que o prazo para impugnar não pode deixar de ser contado de forma diversa da imposta pelo artigo 102 do CPPT, não estando provado nos autos que a impugnante teve conhecimento do prazo de pagamento voluntário da contribuição, tendo em conta que a notificação é acto instrumental que visa assegurar a eficácia do acto que pretende dar a conhecer, considerou que a falta da notificação atinge a legalidade da liquidação do imposto por preterição de formalidade legal.

E porque, no caso em apreço, a liquidação da Contribuição Autárquica se reportava ao ano de 1996 e o prazo de pagamento voluntário ocorrera em 31 10 2001, tal liquidação tinha sido levada a efeito fora do prazo normal.

O que determinava o cumprimento do artigo 23/1 do Código da Contribuição Autárquica que impunha a sua notificação ao sujeito passivo.

Constatando assim preterição de formalidade legal consistente na não notificação do sujeito passivo através de carta registada com aviso de recepção o mº juiz "a quo" anulou a liquidação.

Não se conforma a Autoridade Tributária com tal decisão porque entende que nesta concreta situação não é necessário cumprir com as exigências do preceituado no artigo 38/1 do CPPT quanto à notificação bastando apenas cumprir o disposto no artigo 38/4 do mesmo diploma legal.

A única questão que importa dirimir é se a notificação da liquidação oficiosa da Contribuição Autárquica do ano de 1996 deveria ter sido feita nos termos do artigo 38/1 do CPPT com carta registada e aviso de recepção ou se como sustenta a recorrente essa notificação se considerava perfeita se fosse comunicada por simples via postal.

O Código da Contribuição Autárquica prescreve sobre a liquidação nos artigos 18 a 21-A e sobre o pagamento do imposto nos artigos 22 a 24.

Decorre do artigo 18 que a Contribuição Autárquica é liquidada anualmente e tem por base os valores constantes das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que respeita e como sujeitos passivos os constantes nessa data da matriz.

Relativamente ao pagamento dispõe o artigo 22 que os serviços enviarão até ao fim do mês anterior ao do pagamento a competente nota de cobrança com a discriminação do prédio o respectivo valor e a colecta.

E prevenindo a não recepção da nota de cobrança o n.º 3 do mesmo artigo impõe a sujeito passivo que solicite à repartição de finanças uma 2ª via.

Donde se conclui que o sujeito passivo nunca é notificado nos casos em que a liquidação é efectuada no prazo normal da liquidação ou da nota de cobrança correspondente.

Efectivamente, sempre que a liquidação tenha lugar fora do prazo normal ou nos casos de liquidação adicional a lei determina que o sujeito passivo seja notificado para proceder ao pagamento cfr n.º 3 do artigo 22.

No caso dos autos está provado que o imposto se refere ao ano de 1996 e que a nota de cobrança foi emitida em 22 03 2001 cfr n.1, 3, e 5 do probatório.

Decorre daqui que se trata de uma liquidação oficiosa fora do prazo normal.

E sendo assim perguntar-se-á que tipo de notificação deve ser utilizada e quais as consequências caso não tenha sido utilizado o meio próprio?

Tratando-se da notificação de uma liquidação de imposto e da sua cobrança nada dispondo o Código da Contribuição Autárquica sobre a notificação teremos de apelar ao disposto nos artigos 36 e segs. do CPPT que versam sobre o regime das notificações.

Entende a recorrente que basta neste caso a simples via postal.

Mas a notificação por simples via postal é admitida apenas relativamente às liquidações de impostos periódicos mas feitas nos prazos previstos na lei.

Pois sendo efectuadas no prazo normal, como diz Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado 3ª edição pp 248, o acto de liquidação não envolve uma alteração da situação tributária do contribuinte por ter por base elementos de que o sujeito passivo conhece a sua existência.

Mas fora do prazo normal já não se pode sustentar que a liquidação não altere a situação tributária do contribuinte.

E é por tal facto que a lei artigo 22/3 da CA impõe a notificação da liquidação ao sujeito passivo.

A não notificação do sujeito passivo nos temos que a lei obrigatoriamente impõe no artigo 38/1 do CPPT constitui preterição de formalidade legal que afecta a eficácia do acto que se pretende dar com tal meio a conhecer.

E estando em causa a liquidação do ano de 1996 constata-se que dessa preterição decorre a caducidade do direito à impugnação da CA em causa.

Neste sentido aliás se pronunciou já este Tribunal no acórdão de 25 Janeiro de 2012 in processo 0910/11.

DECISÃO:

Por todo o exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Dívida de IVA – responsabilidade do cônjuge.

Sumário:

I — O IVA é um imposto indirecto que incide sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas em território nacional, a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal cfr. al.a) do n.º 1 do CIVA.

II — A distinção entre transmissão onerosa de bens e de prestações de serviços a que aludem os artigos 3º e 4º do CIVA não releva para efeitos da qualificação das dívidas de imposto derivadas destas duas espécies de operações como dívidas da responsabilidade de ambos os cônjuges ou seja para afastar da comunicabilidade as relativas a imposto devido pelas prestações de serviços.

III — Efectivamente, qualquer dos conceitos em comparação consagra uma noção meramente económica e não jurídica sendo manifesto na efectivação de cada uma delas a sua natureza comercial ou lucrativa, já que a qualidade de sujeito passivo de IVA assenta no exercício de uma actividade independente com carácter de habitualidade de natureza comercial – cfr. artigo 2º n.º 1 alínea a) quando refere actividades de produção, comércio ou prestação de serviços.

III — Tendo a dívida de IVA sido contraída no exercício do comércio pelo seu pagamento é também responsável o cônjuge do sujeito passivo.

IV — As dívidas de impostos emergentes de actividades lucrativas pressupõem o exercício do comércio e o proveito comum das dívidas contraídas na actividade comercial.

Processo n.º 477/13-30.
Recorrente: A…
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Inconformada com a sentença do TAF do Porto que julgou improcedente a oposição deduzida por A…….. contra a execução fiscal que contra si foi instaurada para cobrança da quantia de €22032,53 por dívidas de IVA dos anos de 2000, 2001 e 2003 veio a oponente dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1 – A sentença recorrida é nula, nos termos do disposto no artigo 125 do CPPT porquanto os fundamentos estão em oposição com a decisão.

2 – Subsidiariamente para o caso de se entender que não existe verdadeira oposição dos fundamentos com a decisão sempre se dirá que o mº juiz interpretou e aplicou erradamente o artigo 1691 n.º 1 alínea d) do C.C. e o artigo 204 n.º 1 alínea b) do CPPT.

3 – Na verdade não tendo resultado provado um dos pressupostos da presunção legal prevista na mencionada disposição legal designadamente que a dívida foi contraída no exercício do comércio (sendo que o ónus da prova cabia à Administração Fiscal) e não figurando no a recorrente nos títulos executivos que fundam a execução (tal como ficou provado) a mesma é parte ilegítima na execução, devendo assim proceder a oposição.

4 – Ainda subsidiariamente como decorre do artigo 153 n.º 1 do CPPT para que a recorrente seja parte legítima na execução tem de ser devedora originária, sucessora do devedor nos tributos ou garante obrigada como principal pagadora.

5 – Não se verificando em relação à recorrente os pressupostos da obrigação tributária a responsabilidade solidária da mesma – a existir – deriva do preenchimento de um pressuposto de facto de uma norma da qual decorre a responsabilidade, designadamente do artigo 1691 n.º 1 al.d) do CC.

6 – Assim sendo na execução instaurada contra a recorrente teria de existir um acto administrativo através do qual A AT fundamentasse a responsabilidade da oponente decidindo a instauração da execução contra a mesma (nos termos previstos no artigo 188 n.º 1 do CPPT - acto esse que não existe nem foi apurado – alegada e provada - na execução a responsabilidade tributária da oponente.

7 – Posto isto a instauração da execução contra a oponente operada com base na alínea d) do n.º 1 do artigo 1691 do CC desacompanhada da alegação e prova por parte da Administração Tributária da sua responsabilidade tributária, basta por si só para considerar verificado o fundamento de oposição à execução fiscal invocado, a alínea b) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT, isto é a ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor e consequentemente para julgar procedente a oposição dos deduzida.

8 – Ao decidir de forma diversa julgando a oposição procedente o Mº Juiz "a quo" interpretou e aplicou erradamente o artigo 1691 n.º 1 al.d) do CC e o artigo 204 n.º 1 alínea b) do CPPT.

Deve dar-se provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar-se a oposição procedente

Não houve contralegações

O Mº Pº neste Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

O Tribunal "a quo" deu como provados os seguintes factos que as partes não contestam

A – A Fazenda Pública instaurou em 22 Novembro de 2001 a execução fiscal contra B…… por dívidas de IVA dos anos de 2000, 2001 e 2003 no montante total de € 22 032,52

B – Em 18 de Fevereiro de 2002 foi o executado B…… citado pessoalmente cfr. folhas 28

C – Consta da certidão da CRP do artigo 530 da freguesia de …… que a oponente é casada com B…… no regime de comunhão de adquiridos cfr. folhas 73

D – O prédio referido em C) foi penhorado em 16 Fevereiro de 2006 e a 11 de Outubro de 2006 pela Fazenda Nacional

E – Pelo ofício n.º 1441 de 21 Fevereiro de 2008 foi a oponente citada cfr folhas 10

F – Com a citação referida em E) foram anexadas três certidões de dívida cfr folhas 11 a 13

G – Nas certidões referidas em F consta como executado B…….

H – O IVA liquidado é referente a transmissão de bens ou prestação de serviços efectuadas a título oneroso pelo sujeito passivo B…….

De Direito

Foi perante a factualidade dada como provada que o mº juiz considerando que a oponente fundamentava a sua oposição na sua ilegitimidade para a execução por não figurar nos títulos executivos como devedora mas sim B…… decidiu que tal fundamento não podia relevar pelo facto de estando provada que a mesma era cônjuge do executado em regime de comunhão de adquiridos e se tratar de dívida de IVA a mesma se considerar dívida de ambos os cônjuges pelo que a legitimidade da oponente era manifesta "ex vi" do disposto no artigo 1689 do Código Civil.

A recorrente considera que a sentença que assim decidiu enferma de erro de interpretação e aplicação do citado artigo 1689 do Código Civil além de considerar que a mesma é nula por a decisão se encontrar em oposição com os seus fundamentos.

Quid juris?

A recorrente considera que pelo facto de a execução ser primitivamente instaurada contra o executado B……. seu marido e ser ele apenas quem nessa qualidade figura nos títulos executivos e pelo facto e o imposto em cobrança ser relativo a IVA decorrente de operações onerosas realizada apenas pelo executado é patente a sua ilegitimidade.

A que acresceria o facto de não sendo ela devedora originaria o seu chamamento à execução não se alicerçar em razão de sucessão na dívida tributária nem em responsabilidade subsidiária.

E tendo sido este o fundamento de oposição invocado mas não atendido na sentença recorrida a recorrente sustenta que a sentença é nula por a mesma ter assente a responsabilidade da oponente no facto de a dívida decorrer do facto de ser casada com o executado em regime de comunhão de bens, tendo a dívida em cobrança sido contraída no exercício do comércio, facto que não está provado e isto porque reportando-se a dívida a transmissão de bens ou a prestação de serviços o facto de ser derivada da prestação de serviços impedia que a mesma fosse qualificada como contraída no exercício do comércio sem que a Administração Tributária o demonstrasse.

Por isso ao fundamentar a sua em facto que não deu como provado há oposição entre a decisão e os seus fundamentos o que fere de nulidade a sentença.

Mas não tem razão

O IVA é efectivamente um imposto indirecto que incide sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas em território nacional, a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal cfr al.a) do n.º 1 do CIVA.

A distinção entre transmissão onerosa de bens e de prestações de serviços a que aludem os artigos 3º e 4º do CIVA não releva para efeitos da qualificação das dívidas de imposto derivadas destas duas espécies de operações como dívidas da responsabilidade de ambos os cônjuges ou seja para afastar da comunicabilidade as relativas a imposto devido pelas prestações de serviços.

Efectivamente, qualquer dos conceitos em comparação consagra uma noção meramente económica e não jurídica sendo manifesto na efectivação de cada uma delas a sua natureza comercial ou lucrativa, já que a qualidade de sujeito passivo de IVA de que goza o executado marido assenta no exercício de uma actividade independente com carácter de habitualidade de natureza comercial - cfr artigo 2º n.º 1 alínea a) quando refere actividades de produção, comércio ou prestação de serviços.

Pelo que se pode concluir que a pretensa oposição determinante da nulidade da sentença se não verifica.

Mas como reiteradamente vem dizendo o STA cfr acórdão de 25 05 2004 in processo 17923 ac de 12 11 97 in processo 21507, de 15 10 2003 in processo 1845/02 e o de 25 05 2004 in processo 0476/04 também citado pelo Mº Pº "as dívidas de impostos emergentes de actividades lucrativas pressupõem o exercício do comércio e o proveito comum das dívidas contraídas na actividade comercial".

Pelo que provado que está que entre o executado e a recorrente seu cônjuge vigorava o regime de comunhão de adquiridos competia à recorrente elidir a presunção legal de comunicabilidade das dívidas derivada do artigo 1691 n.º 1 al.d) do Código Civil.

Pouco importando para a sua responsabilização e chamamento à execução o facto de não figurar nos títulos executivos.

Não havendo por isso para efectivação da sua responsabilidade que recorrer ao processo de reversão pelo simples facto de não ser sucessora nem responsável subsidiário mas antes devedora originária solidária bastando assim para o seu chamamento a citação para a execução pois a citação confere-lhe a qualidade de co-executado com todos os direitos e deveres que tal posição processual comporta.

DECISÃO:

Por todo o exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa 05 Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Francisco Rothes — Pedro Delgado*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Tabela do imposto de selo. Prédio urbano. Afectação. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédios (urbanos) com afectação habitacional, mas resultando do artigo 6.º do CIMI (subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral) uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 530/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A……., S.A., anulou a liquidação de Imposto de Selo (IS) que lhe foi efectuada com referência ao ano de 2012 e a um terreno para construção de que é proprietária, com fundamento em vício de violação de lei, porquanto, contrariamente ao que entendeu a Administração tributária (AT), os terrenos para construção, ainda que o seu valor patrimonial tributário (VPT) iguale ou exceda € 1.000.000,00, não se enquadravam na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) na sua redacção inicial, que foi aditada pelo art.º 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, uma vez que não têm afectação habitacional.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de **prédio** e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das **espécies de prédios urbanos** existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de **afectação** do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser "desprezada", já que;

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente á área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de "prédios com afectação habitacional" para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere "*prédios destinados a habitação*" antes tendo optado pela noção "*afectação habitacional*". Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douta sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora, a douta sentença tenha acompanhado de perto a fundamentação constante da decisão do CAAD de 02/10/2013, proc. 53/2013-T, que decidiu que um "prédio com afectação habitacional" não poderá ser apenas um prédio licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um "prédio habitacional"), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim", consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS,

violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Termina pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra-alegou a recorrida, pugnando pela confirmação do julgado e formulando, a final, as Conclusões seguintes:

A. O *thema decidendum* do recurso respeita em saber se no âmbito objectivo de incidência da verba 28. e 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, se devem incluir os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de Euros.

B. Para a Recorrida, os terrenos para construção não se incluem na previsão da norma constante da verba 28 e 28.1. da TGIS, redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10, por não possuírem afectação habitacional.

C. O Prédio da Recorrida é um terreno para construção, sem qualquer edificação, projecto ou processo de licenciamento ou de comunicação prévia para construção elaborado ou submetido às entidades competentes e sem licença de utilização emitida.

D. O conceito de "prédio com afectação habitacional" formulado no CIS na verba 28 e 28.1 do TGIS [na redacção da Lei n.º 55-A/2012] não tem equivalente terminológico ou jurídico com qualquer outro conceito usado em legislação de natureza tributária, em particular no CIMI código de aplicação subsidiária expressa ex vi artigo 3.º da Lei n.º 55-A/2012.

E. O legislador distingue no CIMI aquilo que é a classificação de prédios urbanos, prevista e descrita no artigo 6.º do CIMI, e a lista fechada dos tipos de afectação dos prédios edificados incluída no artigo 41.º n.º l do CIMI aplicável para efeitos de avaliação patrimonial dos prédios edificados.

F. A classificação do artigo 6.º do CIMI é mais abrangente e estrutural do que a aplicação do coeficiente de afectação do artigo 41.º n.º l prevista no mesmo código, sendo que esta apenas se aplica à avaliação patrimonial dos prédios edificados para efeitos de CIMI enquanto a primeira é mais ampla e releva para outras matérias como taxas de IMI e IMT, Estatuto dos Benefícios Fiscais e para efeitos da verba 28 e 28.l. da TGIS.

G. O artigo 6.º do CIMI e a sistémica ínsita nesse código <u>não autorizam</u> a interpretação de que o legislador com a redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 à verba 28.1. do TGIS ao utilizar o conceito "prédio com afectação habitacional" teria procurado ampliar as espécies e classificação de prédios urbanos definida no artigo 6.º n.º 1 do CIMI ou até criar um *tertium genus*, conforme é referido pela Recorrente no artigo 24.º das suas alegações.

H. O artigo 45.º do CIMI é o preceito legal definidor do **<u>valor patrimonial dos terrenos para construção</u>**, de acordo com um modelo de avaliação matemático que pondera um conjunto de coeficientes, incluindo, mas não unicamente, o do edifício a construir com base nas potenciais características de uma realidade que ainda não existe e que não está afecta imediata e concretamente ao terreno.

I. A interpretação literal da expressão linguística utilizada pela verba 28. [e 28.1] da TGIS aproxima o conceito de "prédio com afectação habitacional" ao conceito definido no artigo 6.º n.º 2 do CJMI de "prédio habitacional" tal como foi interpretado pela douta Sentença e adoptado na decisão arbitral do CAAD de 18.10.2013 (processo n.º 42/2013-T) que por essa via excluiu os terrenos de construção da norma de incidência objectiva da verba 28.1. da TGIS.

J. A "afectação habitacional" implica a <u>efectiva e concreta afectação de um prédio urbano a esse fim - sendo esse o seu destino normal</u> - e não apenas uma expectativa ou potencialidade de um prédio urbano de um dia, mediante determinadas condições, vir a ter uma afectação habitacional.

K. A "afectação habitacional" inculca uma "ideia de funcionalidade real e presente".

L. Os terrenos para construção, sem edificação, não cumprem por si esta afectação habitacional (i) ou porque não têm licença de utilização ou (ii) porque, de acordo com a natureza das coisas, não estão em condições de serem habitados, sendo o seu destino normal serem objecto de construção a edificar.

M. O conceito de *Prédio com afectação habitacional* é equivalente ao do prédio habitacional definido no CIMI, excluindo-se da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS os prédios que não possuam essas características, como os terrenos de construção.

N. Além do elemento literal da verba 28.1 da TGIS expressa na Sentença, os elementos histórico e teleológico que permitem compreender a *ratio legis* e *occasio legis* que presidiram à elaboração, redacção e inserção da verba 28 e 28.1 na TGIS, conferindo-lhe uma conotação de interpretação autêntica como é exemplo a apresentação pelo Governo na Assembleia da República da proposta de lei n.º 96/XII/2ª de 20.09.2012 - que deu origem à Lei n.º 55-A/2012 de 29.10 - e a alocução do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nessa Câmara legislativa no dia 11.10.2012.

O. Desde o momento da entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2012 (e na redacção conferida por esta) a totalidade dos arestos arbitrais e jurisprudenciais identificados supra têm sido unânimes na interpretação da não incidência objectiva da verba n.º 28 e 28.1 da TGIS dos terrenos para construção urbana.

P. O artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12. procedeu à alteração da verba n.º 28.1 da TGIS, passando a incluir na sua previsão os terrenos para construção.

Q. A alteração legislativa operada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12 é reveladora de que o legislador não tinha incluído na previsão da norma e no âmbito objectivo de incidência da verba 28.l. da TGIS na redacção da Lei n.º 55-A/2012, os terrenos de construção.

R. A Lei n.º 83-C/2013 de 31.12, não contem qualquer afirmação ou referência expressa ao carácter interpretativo no texto ou no preâmbulo do referido diploma legal, pelo que é uma norma inovadora e não interpretativa, não incidindo sobre factos passados.

S. A obediência do legislador ao princípio constitucional da proibição da retroactividade da lei fiscal plasmado no artigo 103.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa ("CRP") e cujo corolário se materializa no artigo 12.º n.º 1 da LGT afasta a aplicação [ou interpretação] retroactiva da nova lei aos factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor (l de Janeiro de 2014), tal como é a situação dos presentes autos.

T. Neste sentido, deverá ser mantida a decisão do Tribunal *a quo*, em razão da não incidência objectiva da norma constante das verbas 28 e 28.1. da TGIS (na redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10) aos terrenos de construção.

U. E consequentemente, confirmar a decisão do Tribunal *a quo* de **anulação total da liquidação cio imposto de selo relativa ao Prédio**, declarando a sua ilegalidade e anulação, em razão da errónea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressuposto de direito *ex vi* artigo 99.º a) do CPPT e dos artigos 4.º e 6.º da Lei n.º 55-A/2012 (por interpretação *a contrario* do disposto na verba 28 e 28.1 do Tabela Geral de Imposto de Selo, quanto à afectação habitacional de terrenos de construção) e ainda o artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo.

Termina pedindo a improcedência do recurso e a confirmação da sentença recorrida.

1.4. Continuados os autos com Vista ao MP, o Exmo. PGA emitiu douto Parecer, nos termos seguintes:

«Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Loulé de 14.03.2014 que julgando procedente a impugnação deduzida por A……, S.A. anulou o acto de liquidação impugnado.

Sobre as questões suscitadas emiti na Impugnação n.º 1870/13 o parecer que em parte se transcreve e que é do seguinte teor:

"A questão que cumpre apreciar centra-se em saber se no âmbito da incidência do imposto do selo a que se refere a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Out., se integram ou não os "terrenos para construção" com um VPT superior a 1 milhão de euros, ou seja, se os mesmos podem ser considerados como prédios urbanos com "afetação habitacional".

Entende-se que a resposta é negativa, em conformidade com o ponto de vista expresso na sentença recorrida e no parecer do MP da 1.ª Instância.

Com efeito, não resultando das normas relativas ao imposto de selo qualquer definição do que sejam "prédios com afectação habitacional" e estabelecendo o art.º 6.º do CIMI, diploma para o qual remete o n.º 2 do art.º 67º do CIS, uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não poderão estes, sem mais, ser considerados como "prédios com afetação habitacional", ainda que os mesmos comportem essa potencialidade futura. De resto, a expressão "prédios com afectação habitacional" imediatamente sugere uma efectiva e actual utilidade e não, como é o caso, uma realidade que se poderá concretizar ou não no futuro.

Como bem se refere na douta sentença recorrida, o conceito de "terreno para construção" «não integra necessariamente o conceito afetação habitacional», para efeitos de sujeição à verba 28.1 da Tabela do Imposto de Selo e a evolução legislativa entretanto verificada claramente sufraga esse entendimento (cfr. a alteração à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, operada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dez., à qual não foi atribuída carácter interpretativo").

Nesta conformidade, concluindo como nesse parecer, pronuncio-me pela improcedência do presente recurso e, consequentemente, pela manutenção do julgado.»

1.5. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

2.1. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) A Impugnante é proprietária do lote de terreno de construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ……. sob o artigo U-012085, com o valor patrimonial tributário de € 1,615,320,00 (determinado no ano de 2012) - cfr. doc. 2 junto com a p.i..

B) **Ato Impugnado**: Relativamente ao ano de 2012 foi efectuada, em 21.03.2013, a liquidação de Imposto de Selo n.º 2013 000292720, que apurou uma coleta total de € 21.613,81, calculada sobre o VPT de € 2.161.380,69, sendo a primeira prestação, com data limite de pagamento e, abril de 2013, no valor de € 7.204,61 – cfr. doc. 1 junto com a p.i.

C) Em 14.07.2013 foi efetuada uma liquidação corretiva, tendo sido calculado o imposto do Selo à taxa de 1,00% sobre o Valor Patrimonial de € 1.615.320,00, e apurado o imposto total de € 16.153,20 - cfr. doc. 1 junto com a contestação.

D) Em 30.07.2013 a Impugnante apresentou a presente impugnação judicial – cfr. fls. 2 dos autos.

2.2. Julgando procedente a presente impugnação judicial a sentença recorrida anulou a liquidação do imposto de selo aqui em causa, no entendimento de que não se verificam os pressupostos legais da sujeição a imposto à luz da verba n.º 28.1 da TGIS.

Assim, a questão que ora importa decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.l. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, nomeadamente se nela se incluem terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos "com afectação habitacional" a que alude a referida verba.

3. Pretende a recorrente, ao contrário do decidido na sentença recorrida, que os terrenos para construção inseridos em zona urbana e habitacional, devem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de questão relativamente à qual este Supremo Tribunal tem vindo a pronunciar-se repetidas vezes, decidindo maioritariamente em sentido contrário àquele que é propugnado pela recorrente, como pode ver-se, entre muitos outros, dos acórdãos proferidos em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. nºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. nºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. nºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. nºs. 1870/13 e 48/14.

E porque não se vê agora razão para divergir da fundamentação ali constante (tanto mais que, por um lado, a recorrente não aporta razões inovatórias em relação à anterior argumentação e, por outro lado, se verifica identidade da questão de facto e identidade da matéria de direito), também aqui se acolhe tal jurisprudência, pelo que, seguindo o que se deixou exarado no citado aresto de 9/4/2014, proc. n.º 01870/13 se dirá:

«*O conceito de "prédio (urbano) com afectação habitacional" não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6º do Código do IMI.*

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu "espírito", apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza "mais poupadas" no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de "prédios (urbanos) com afectação habitacional", porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação

especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros" (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, "os prédios (urbanos) habitacionais", em linguagem corrente "as casas", e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os nºs. 1 e 2 do artigo 45º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como "prédios com afectação habitacional", porquanto a afectação habitacional" surge sempre no Código do IMI referida a "edifícios" ou "construções", existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já "terrenos para construção" mas outra espécie de prédios urbanos – "habitacionais", "comerciais, industriais ou para serviços" ou "outros" – artigo 6º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com "afectação habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não podem estes ser considerados como "prédios com afectação habitacional" para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro» (fim da citação).

Neste contexto, considerando que também na sentença recorrida se decidiu neste preciso sentido, havemos de concluir pela improcedência do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator*) — Francisco Rothes — Aragão Seia.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

IRC. Custos fiscalmente dedutíveis.

Sumário:

I — Os custos que nos termos do artigo 23.º do CIRC relevam fiscalmente serão todos aqueles que directamente interfiram no objecto social prosseguido pela impugnante.

II — Sendo o objecto social da recorrente o apoio a nível nacional nas áreas de informação em campos de especialização manifesta como é o caso da medicina, psicologia e formação profissional a revista produzida e distribuída pela recorrente é um meio comunicacional adequado e expedito para a prossecução de tal finalidade da recorrente.

II — Os custos relacionados com a sua feitura e distribuição onerosa ou gratuita não podem deixar por isso de ser considerados indispensáveis para efeitos do disposto no artigo 23.º do CIRC.

III — O conceito de indispensabilidade dos custos é um conceito indeterminado tendo cabido à jurisprudência o seu preenchimento, mas de forma casuística não tendo surgido de tal labor uma definição concreta do mesmo.

IV — Mas essa indeterminação não consente que a Administração Tributária para a sua relevância o possa fazer sob o critério da sua razoabilidade ou mesmo necessidade ou de conveniência.

Processo n.º 570/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF de Lisboa que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por A…….. contra a liquidação de IRC do ano de 1994 no montante de 39 838 835$00 veio a Fazenda Pública dela interpor recurso para o STA formulando as seguintes conclusões:

I Os autos respeitam a liquidação adicional de IRC de 1994.

II A sentença ora posta em causa decidiu anular parcialmente a liquidação de IRS no montante de € 155 969,87.

III A anulação supra referida refere-se às correcções infra discriminadas:

Custo da revista no valor de 21894153$00.

Custo material didáctico 4 125000$00.

Custo em rendas, água luz telefone e fax 5 250 000$00.

III O "thema decidendum" centrou-se na interpretação do artigo 23 do CIRC.

IV Em nosso entender resulta do próprio relatório e das disposições legais aplicadas que aqueles valores não têm qualquer sustentabilidade o que por si só faz inquinar os custos que o recorrido contabilizou.

V A sentença recorrida consubstancia uma errada interpretação e aplicação das normas citadas revelando-se desconforme aos artigos 23 do CIRC, 43 n.º 1 da LGT e 55 do CPPT.

Deve dar-se procedência ao recurso anular-se a sentença em apreço.

Não houve contra alegações.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como assente e de que as partes não discordam:

A) A impugnante é uma associação empresarial representativa das empresas de construção civil no âmbito nacional que visa apoiar os seus associados nas áreas da informação, psicologia, medicina e da formação - cfr folhas 152 do Relatório da IT e artigo 5º da p.i.

B) Os Serviços de Inspecção Tributária efectuaram uma acção de inspecção à contabilidade da impugnante relativamente aos exercícios de 1994 e 1995 folhas 28 e segs.

C) Durante a acção de inspecção referida em B) entenderam os serviços de Inspecção no que ao ano de 1994 diz respeito que o ora impugnante cometeu várias irregularidades ao nível da declaração de proveitos e da consideração de custos tendo proposto as correcções consideradas devidas nos termos constantes de folhas 62 a 186 cujo teor aqui se dá por reproduzido.

D) A impugnante foi notificada do relatório da Inspecção referida em B) e para o exercício do direito de audição prévia que exerceu. Folhas 60 do relatório da IT.

E) Com base nas correcções referidas em D) foi efectuada a liquidação impugnada.

F) A impugnante foi notificada da liquidação impugnada mencionando-se no ofício de notificação que a liquidação é conforme fundamentação já remetida folhas 17.

G) O Imposto resultante da liquidação impugnada foi pago no âmbito do regime previsto no DL 248-A/2002 de 14/11 tendo o respectivo valor sido reduzido para Esc. 24 852 461$00 por força da anulação dos juros compensatórios de acordo com o disposto no referido diploma legal. Folhas 103 a 106.

Foi perante a factualidade dada como provada que a mº juiz face ao probatório pronunciando-se sobre as despesas não aceites como custos fiscais considerou que relativamente às despesas com a revista tais custos deveriam relevar fiscalmente face ao objecto prosseguido pela revista e se mostrarem também comprovados.

A Fazenda Pública não se conforma com esta decisão e sustenta que a sentença recorrida ao considerar como custos fiscais os custos suportados pela recorrida e discriminados na conclusão III fez errada interpretação e aplicação do artigo 23 do CIRC. Do artigo 43 da LGT e 55 do CPPT.

Refere que contrariamente ao que a sentença afirma – que a Inspecção Tributária não pôs em causa a razoabilidade dos custos nem a sua efectivação que decorre da fundamentação vertida no relatório da inspecção - que os valores discriminados não têm sustentabilidade o que faz inquinar os custos ora discriminados.

Quid juris ?

Entende a recorrente que as despesas suportadas com a revista, com material didáctico, com as rendas, água luz telefone e fax suportados pela impugnante em actividades formativas de pessoal não docente não devem ser aceites como custos fiscalmente dedutíveis por considerar que relativamente à revista apenas deveriam aceitar-se os custos com a venda de 3850 revistas por serem apenas estas que concorrem para a formação de proveitos apesar de terem sido impressas 63000 e que os restantes custos estão indevidamente documentados.

Relativamente às despesas com a revista no montante de 21 894 153$00 está provado nos autos que a impugnante é uma associação representativa de empresas de construção civil no âmbito nacional que visa apoiar os seus associados nas áreas da informação, da psicologia, da medicina e da formação.

Decorre do exposto que a revista é um meio comunicacional adequado e expedito para a prossecução de tal finalidade pelo que os custos relacionados com a sua feitura e distribuição onerosa ou gratuita não podem deixar de ser considerados indispensáveis para efeitos do disposto no artigo 23 do CIRC.

Efectivamente o conceito de indispensabilidade dos custos é um conceito indeterminado tendo cabido à jurisprudência o seu preenchimento, mas de forma casuística não tendo surgido de tal labor uma definição concreta do mesmo.

Mas essa indeterminação não consente que a Administração Tributária para a sua relevância o possa fazer sob o critério da sua razoabilidade ou mesmo necessidade ou de conveniência.

Como refere o acórdão deste STA de 29 03 2006 in processo 01236/05 "o juízo de oportunidade ou de conveniência dos gastos é exclusivo do empresário. Se ele decide fazer despesas tendo em vista prosseguir o objecto da empresa mas é mal sucedido e essas despesas se revelam improfícuas não deixam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilize como custo e se mostre estranho ao fim da empresa não é custo fiscal porque não é indispensável".

A faculdade que a Contribuição Industrial cometia à DGCI no artigo 26 da CI e que lhe permitia rejeitar a dedutibilidade de determinados custos deixou de existir.

A regra de acordo com CIRC é a de que as despesas correctamente contabilizadas sejam custos fiscais.

Como diz também o mesmo aresto … "o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador não para permitir à Administração Tributária intrometer-se na gestão da empresa ditando como deve aplicar os seus meios mas para impedir a consideração fiscal de gastos que ainda que consabido como custos não se inscrevam no âmbito da empresa".

Rui Duarte Morais defende in Apontamentos IRC Almedina Coimbra 2007 pp87 que o custo tem de considerar-se indispensável" sempre que o encargo que o origina derivou de "uma genuína motivação empresarial – o entendimento dos sócios e/ou gestores da sociedade, os únicos a quem cabe decidir do interesse social".

Na esteira aliás de António Moura Portugal que in "A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa Coimbra Editora 2004 pp1133 e segs sustenta que "a indispensabilidade tem de ser interpretada em função do objecto societário. Deixando de ser tolerável a utilização do critério de razoabilidade como fundamento para limitar quantitativamente os encargos incorridos pelos sujeitos passivos. A indispensabilidade deve ser aferida a partir de um juízo positivo da subsunção na actividade societária o qual por natureza não deve ser sindicado pelo Direito Fiscal que se não deve imiscuir muito menos valorar as decisões empresariais do contribuinte.

Os custos indispensáveis equivalem assim os gastos contraídos no interesse da empresa.

A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se sempre que por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas colectivas as operações societárias se insiram na sua capacidade por subsunção ao respectivo escopo societário e em especial desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma directa ou indirecta".

Os custos que nos termos do artigo 23 do CIRC relevam fiscalmente serão todos aqueles que directamente interfiram no objecto social prosseguido pela impugnante.

Ora essa indispensabilidade resulta manifesta do probatório da sentença recorrida no ponto A) do probatório donde ressalta que é objecto social da recorrida o apoio a nível nacional nas áreas de informação em campos de especialização manifesta como é o caso da medicina, psicologia e formação profissional estando as despesas numa relação de causalidade directa com a feitura e publicação da revista.

E o mesmo se diga em relação às restantes despesas cujos montantes a recorrente questiona como já o fizera a Administração Tributária por estarem indevidamente documentados o que por força da alínea g) do artigo 45 do CIRC não permite a sua dedutibilidade.

Mas o certo é que os gastos em causa estão suportados por documentos internos e a Administração Tributária não questionou o montante destes gastos nem o seu destino de formação do pessoal não docente o que se insere como bem acentua o Mº juiz "a quo" no objecto social prosseguido pela recorrida.

E sendo assim tais despesas não podem igualmente deixar de ser considerados gastos efectuados na prossecução do fim social prosseguido pela impugnante e incluídos no conceito de indispensabilidade consagrado no artigo 23 do CIRC.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 Novembro 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Pedro Delgado.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Notificação. Carta Registada. Prova.

Sumário:

I — É a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais.

II — O recibo de aceitação e o recibo de entrega da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.os 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

III — Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou ad probationem, *cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.*

IV — O registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes – o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT) — é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo principio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado.

V — O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

Processo n.º 609/13-30.
Recorrente: A…, S. A..
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 313/12.9BELRA:

1. RELATÓRIO

1.1 "A……., S.A." (adiante Executada, Oponente ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento na inexigibilidade da dívida exequenda porque «*não foi notificada validamente para proceder ao pagamento*».

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria proferiu sentença na qual, depois de considerar que a notificação da liquidação era a efectuar por carta registada simples, uma vez que a sociedade foi notificada para o exercício do direito de audiência prévia em sede da acção de fiscalização que antecedeu e serviu de base à liquidação [cfr. art. 38.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)], e dando como provado que foi enviada carta registada para a sede e cuja entrega foi conseguida, concluiu que foi efectuada validamente a notificação, motivo por que julgou a oposição improcedente.

1.3 A Executada não se conformou com a sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

A) As notificações das liquidações nomeadamente resultantes de correcções à matéria tributável que tenham sido objecto de notificação para efeitos de direito de audição, são efectuadas por carta registada.

B) As notificações registadas, em matéria tributária, encontram-se reguladas nos artigos 35.º a 43.º do CPPT, sendo que, em nenhuma destas normas se encontra regulada a forma das notificações registadas.

C) Não estando regulada, no CPPT, a forma das notificações registadas, por força da alínea e) do artigo 2.º do citado Código, terá de aplicar-se o regime do Código do Processo Civil.

D) As notificações registadas encontram-se reguladas nos artigos 253.º a 263.º do Código do Processo Civil, normas estas que, ao abrigo dos DL 183/2000 de 10.8 e DL 38/2003 de 9.9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003.

E) Segundo o regime aprovado pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003, da carta registada faz obrigatoriamente parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue o remetente da notificação.

F) Fazendo parte integrante da notificação registada o impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, o "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)" não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada."

G) Configurando a "entrega conseguida" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)".

H) Não informando o citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," o dia em que é efectuado o registo da notificação significa que não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do artigo 39.º do CPPT e por este motivo, o registo efectuado nos termos do citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não cumpre com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

I) A douta sentença recorrida incorreu em errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida, ordenando-se o arquivamento da execução».

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, com a seguinte fundamentação ([1]):

«[…] *Antes de mais diga-se que o regime das notificações registadas em sede de procedimento tributário, é regulado pelos normativos dos artigos 36.º a 39.º do CPPT e pelo Regulamento do Serviço Público de Correios (Decreto de 14 de Julho de 1902 e DL 176/88, de 18 de Maio) e não pelos artigos 253.º a 263.º do CPC, que ao abrigo dos DL 183/2000, de 10 de Agosto e DL 38/2003, de 9 de Setembro, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003)* [1] *[*[1] *Neste sentido parece ir o acórdão do STA, de 2012.05.16 - P n.º 01181/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt].*

Do probatório resulta suficientemente provado que a AT remeteu para o domicílio da recorrente através de registo simples, em 30 de Novembro de 2011 as liquidações exequendas que foram recepcionadas na sede da recorrente em 02 de Dezembro de 2011.

A partir destes dados incumbia à recorrente ilidir a presunção de notificação estatuída no artigo 39.º/1 do CPPT, o que não logrou fazer.

Questão exactamente similar à, ora, em análise foi apreciada pelo acórdão do STA de 16 de Maio de 2012, já referenciado em nota de rodapé, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro e aqui se dá por reproduzido.

Resulta, assim, provado que a recorrente foi devidamente notificada das liquidações que estão na génese da instauração da execução fiscal, pelo que a dívida é exigível, inexistindo fundamento para a oposição judicial.

A sentença recorrida não merece, pois, censura».

1.7 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a Oponente foi validamente notificada da liquidação que deu origem à dívida exequenda, o que, em face das alegações de recurso e respectivas conclusões, passa por averiguar se, como sustenta a Recorrente, a carta registada simples remetida para notificar uma liquidação tem que obedecer aos requisitos prescritos nos arts. 253.º a 263.º do Código de Processo Civil (CPC) e nas Portarias n.ºs 1178-A/2000 e 953/2003, obrigando designadamente à assinatura pelo funcionário postal de um impresso aí previsto, sem o qual não se faz a prova da data da entrega da carta.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provada a seguinte factualidade:

«

1. A oponente foi sujeita a fiscalização referente ao exercício de 2007, no âmbito da qual foi elaborado o respectivo relatório (fls. 5 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. Foi notificada para exercer o direito de audição por ofício de 19/10/2011 (fls. 3 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. Da inspecção resultaram liquidações adicionais de IVA, as quais foram remetidas em nome da oponente, para a Rua……, ……(fls. 31 e 32 do PA cujo conteúdo se dá por reproduzido)

4. As liquidações foram enviadas a coberto dos registos RY941099980PT e RY941123750PT, e segundo informação dos CTT, o resultado foi «entrega conseguida» (fls. 33 do PA cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Estas notificações foram enviadas mediante registo postal simples, modalidade de registo, que implica o depósito no receptáculo postal na morada de destino constante do sobrescrito e não é deixado aviso para levantamento (informação de fls. 41 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

6. Das liquidações foram extraídas certidões de dívida. Estas serviram de título executivo para instauração contra a oponente do processo de execução fiscal n.º 1406201201003224, no Serviço de Finanças de ……., por dívidas de imposto sobre o Valor Acrescentado de 2007, no valor de € 113.302,83.

Factos não provados.

Com interesse para a decisão da causa nada mais se provou».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Citada para a execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas provenientes de IVA do ano de 2007 e respectivos juros compensatórios, que lhe foram liquidado na sequência de uma acção de fiscalização, veio a sociedade deduzir oposição com fundamento na falta de notificação daqueles actos de liquidação, que determina a inexigibilidade da respectiva dívida ([2]). Pese embora a alegação aduzida na petição inicial não ser absolutamente inequívoca, pois a Oponente não se limitou a dizer que não foi notificada, dizendo antes no art. 4.º dessa peça processual que «*não foi notificada validamente*» (sublinhado nosso), da explicitação que procurou fazer dessa asserção parece poder retirar-se que não questiona apenas a regularidade formal das notificações, mas que afirma não ter recebido as cartas enviadas para notificá-la, pois «*nem na residência dos administradores nem na sede da oponente foram recebidas as respectivas notificações*», sendo que em nenhum desses locais «*foram assinados os respectivos registos*», e também «*não foi entregue pelos CTT na residência dos administradores nem na sede da oponente qualquer aviso postal para que fossem levantadas nos correios as notificações das liquidações*» (arts. 4.º a 7.º da petição inicial).

Seja como for, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, após deixar registado que a notificação era a efectuar por carta registada (simples, *i.e.*, sem aviso de recepção) nos termos do disposto no art. 38.º, n.º 3, do CPPT ([3]), uma vez que a Oponente foi notificada para o exercício do direito de audiência prévia em sede da acção de fiscalização que antecedeu e serviu de base à liquida-

ção, e dando como provado que foi enviada carta registada para a sede e que a entrega da mesma foi conseguida, concluiu que foi efectuada validamente a notificação, motivo por que julgou a oposição improcedente.

Notificada da sentença, a Oponente veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo.

Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, a Oponente insurge-se contra a sentença, defendendo a tese de que o registo da carta registada apenas pode ser comprovado pelo recibo emitido e entregue ao remetente pelos CTT, prova que a AT não apresentara.

A questão suscitada pela Oponente não é nova, tendo-se colocado a este Supremo Tribunal Administrativo por várias vezes ([4]).

Assim, vamos limitar-nos a citar o mais recente acórdão que tratou a questão – de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1450/13 –, no qual as conclusões de recurso são, quase integralmente, as mesmas que neste processo.

2.2.2 DA PROVA DE QUE A CARTA FOI REGISTADA, REMETIDA E COLOCADA AO ALCANCE DO DESTINATÁRIO

Citando:

Sustenta a Recorrente «*que na sentença se incorreu em erro de julgamento em matéria de direito, mais concretamente em erro de interpretação do n.º 1 do art. 39.º do CPPT conjugado com o n.º 1 do art. 342.º do C.Civil, porquanto, em matéria tributária, as notificações por carta registada devem observar, quanto à forma, as regras dos arts. 253.º a 263.º do CPC e a regulamentação constante das Portarias n.ºs 1178-A/2000 e 953/2003, sendo que, por isso, da carta registada tem obrigatoriamente de fazer parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio, com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário; e que fazendo parte integrante da notificação por carta registada esse impresso, não poderia ter-se julgado, como se julgou, que o registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes – o emissor (AT) e o distribuidor da carta (CTT) – bastava para dar cumprimento às exigências legais da forma de notificação por carta registada, até porque esse sistema de registo informático não informa o dia em que é efectuado o registo da carta, impedindo a aplicação da presunção prevista no n.º 1 do art. 39.º do CPPT, isto é, impedindo que se presuma que ela ocorreu no terceiro dia útil após o registo.*

Vejamos.

Antes de mais, convém esclarecer que não se encontra em discussão no presente recurso que a notificação dos actos de liquidação que estão na origem da dívida exequenda tinha que ser efectuada por carta registada, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 38.º do CPPT; nem se discute que, tal como ficou provado, a carta para notificação desses actos de liquidação foram recepcionados na sede da oponente. O que se discute é unicamente a questão de saber se o registo dessas cartas apenas pode ser provado pelo recibo da expedição da carta sob registo, emitido e entregue ao remetente pelos CTT, ou se pode, antes, ser comprovado por outros meios de prova, mais propriamente pelos registos informáticos da emissão, distribuição e entrega da correspondência existentes nos respectivos serviços.

Isto porque, no caso vertente, a Fazenda Pública não juntou aos autos o aludido recibo da expedição da carta sob registo, e, todavia, a sentença deu como assente o envio de carta registada em face da seguinte prova documental apresentada: cartas registadas com indicação alfanumérica RY941099980PT e RY941123750PT [([5])]*, com datas de 2011/12/02, prints do sistema de cobranças, prints do sistema electrónico de citações e notificações, guias de expedição de registos colectiva dos CTT, prints da consulta registo privativo de documentos e prints de pesquisa registo do site oficial dos CTT.*

Tal questão foi já analisada e decidida no acórdão proferido pelo STA em 16 de Maio de 2012, no processo n.º 01181/11, […]

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 01181/11:

"O procedimento de notificação por carta registada, regulado nos artigos 35.º a 39.º do CPPT e no artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios (RSPC), aprovado pelo DL n.º 176/88 de 18/5, compreende os seguintes actos: (i) a emissão de uma carta, que incorpora a notificação do acto tributário, com a respectiva fundamentação (ii) o registo nos serviços postais, através da apresentação da carta em mão, mediante recibo; (iii) e a entrega no domicílio fiscal do respectivo destinatário, comprovada por recibo.

Em princípio, do ponto de vista formal, estes actos colocam a informação ao alcance do sujeito passivo, fazendo depender o respectivo conhecimento exclusivamente da sua vontade.

O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi remetida e colocada ao alcance do destinatário. Para a administração tributária é suficiente exibir o recibo da apresentação em mão da carta expedida sob registo, pois, não tendo sido devolvida a carta, o n.º 1 do artigo 39.º do CPPT presume que a notificação se efectuou

no 3.º dia posterior ao registo. Porque a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições do destinatário ter possibilidade de conhecer a sua existência, através de uma regra de experiência (id quod plerumque accidit), a lei presume que a comunicação postal demora três dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1.º dia útil, se o último dia não for dia útil.

Deste modo, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma presunção legal destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando. Mas a «presunção» que tem por base o registo postal, não existe se o registo não for feito.

No caso concreto, a recorrida Fazenda Pública não juntou aos autos o recibo da expedição da carta sob registo. Perante essa omissão, a recorrente conclui que não está provado o dia em que foi efectuado o registo postal da notificação, o que é impeditivo do funcionamento da presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT. A tese da recorrente parece ser no sentido de que o recibo de apresentação da carta é único meio de prova de que a mesma foi expedida sob registo, não admitindo que os "prints internos" da administração fiscal e dos CTT sejam documentos idóneos para provar que o registo foi feito.

Não se duvida que o recibo da apresentação da carta nos serviços de correio é de grande importância probatória do registo postal e por isso mesmo pode questionar-se se o recibo tem preponderância absoluta como meio de prova ou se é possível prová-lo por outros meios.

O registo postal, com ou sem aviso de recepção, apenas se justifica por uma questão de segurança probatória. É uma formalidade que a lei prevê para melhor garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade do acto notificado, evitando o risco de se invocar a falta de notificação. E resulta claramente do artigo 28.º do RSPC que a finalidade tida em vista ao se exigir o recibo foi apenas a de obter prova segura acerca do registo e não qualquer outra finalidade. Assim sendo, e aplicando o critério do n.º 2 do artigo 364.º do Código Civil, deve considerar-se o recibo do registo da carta como uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

Os outros meios de prova invocados pela administração tributária são os dados constantes do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI e dos registos constantes do site dos CTT. Aqueles elementos, que constam dos autos, indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações a que nos vimos referindo e o número do registo postal dessas notificações a indicação de que foram recebidas e a data da recepção. Por sua vez, no registo dos CTT, cuja cópia consta do processo administrativo, também consta o número do registo, a data de envio e a data da aceitação do registo.

Do confronto entre os dois registos resultou claro para o julgador que as notificações das liquidações foram remetidas à recorrente através de registo postal. Daí que a matéria de facto fixada na 1.ª Instância (a qual expressamente não é atacada) tenha referido não só o envio das liquidações como a sua recepção na sede da oponente.

A partir da prova do envio funciona a presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, pertencendo ao destinatário o ónus de demonstrar que, apesar do registo, não chegou a receber as cartas pois que é verdade que a atribuição legal de certa relevância ao registo não dá certeza de que o seu destinatário as recebeu no prazo de três dias, havendo sempre o risco de as não ter recebido. E, como referimos, é por isso mesmo que o n.º 2 do artigo 39.º permite ao notificado ilidir aquela presunção «quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «a data efectiva da recepção» ou, como também se estabelece no art. 6.º do RSPC, qualquer outro «documento comprovativo» do destino que lhe foi dado.

Como se vê, os n.ºs 1.º e 2.º do artigo 39.º CPPT indicam claramente o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção juris tantum da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 2/3/2011, rec. n.º 0967/10). Se o registo da carta liberta a administração tributária do ónus de provar que a mesma ficou em condições de ser recebida pelo destinatário em três dias, este tem o ónus de provar que, na situação concreta, a recebeu posteriormente ou que nunca a recebeu, o que não se verificou nos autos.

E assim sendo, não tem cabimento a argumentação da recorrente no sentido de que a dívida exequenda é inexigível por falta de notificação».

Comprovado, pelos referidos meios de prova, o registo da carta para notificação dos actos de liquidação, há que presumir que o seu destinatário (oponente) as recebeu nos três dias após esse registo, ficando, assim, com o ónus de provar que as recebeu posteriormente, o que não logrou demonstrar».

Assim, sem necessidade de outros considerandos, concluímos que a sentença recorrida não enferma do erro de julgamento que lhe vem assacado, motivo por que o recurso não pode ser provido.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do referido acórdão de 16 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 1181/11:

I - É a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais.

II - O *recibo de aceitação* e o *recibo de entrega* da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

III - Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou *ad probationem*, cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

IV - O registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes – o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT) – é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo principio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado.

V - O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

([2]) A inexigibilidade da dívida constitui fundamento de oposição à execução fiscal, sendo subsumível à alínea *i*) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. Neste sentido, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado,* Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 38 *a*) e *b*) ao artigo 204.º, pp. 498 e 499.

([3]) «As notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada».

([4]) *Vide* os seguintes acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- *de 16 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 1181/11, publicado no Apêndice ao Diário da República* de 8 de Outubro de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf), págs. 1498 a 1502, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b682f6ed3b76840080257a0700504910?OpenDocument;

- *de 27 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 966/11, publicado no Apêndice ao Diário da República* de 8 de Outubro de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf), págs. 2132 a 2141, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f825b835fdceb7bf80257a37004003f6?OpenDocument;

- *de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 603/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em* http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bd759f290324c8b680257d73004653c6?OpenDocument;

- *de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1450/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em* http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d4cce5c03bf3ebdd80257d6c003599fc?OpenDocument.

([5]) Introduzimos aqui as alterações requeridas pela situação *sub judice*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Matéria de facto. Tribunal de revista. Ampliação.

Sumário:

I — Sendo à luz da base factual e jurídica fundamentadora do acto de liquidação impugnado que deve ser analisada a argumentação tecida pelas partes e aferida e legalidade do acto, é essencial que se mostre devidamente determinada e fixada essa base fundamentadora, pois que sem isso não é possível, conscientemente, decidir sobre a concreta legalidade do acto.

II — Não dispondo o Supremo Tribunal Administrativo de base factual para decidir o recurso jurisdicional — uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não foi pré-estabelecida e que este Tribunal também não pode estabelecer por virtude de o STA, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto — torna-se essencial que o tribunal «a quo» amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa.

Processo n.º 619/14-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Câmara Municipal de Braga.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., S.A., com o NIPC n.º …….. veio deduzir Impugnação Judicial, contra o acto de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas contra os actos de liquidação de taxa de publicidade do ano de 2012, no valor global de € 7.107,70.

Por sentença do TAF de Braga a fls. 121/134 dos autos, de 03 de Março de 2014, julgou improcedente a impugnação judicial.

Reagiu a ora recorrente A……., SA., interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as **seguintes conclusões:**

«a) Conforme resulta da matéria de facto dada como assente, o que está em causa é a aplicação de uma taxa sobre o que foi classificado como "reclamos luminosos", "monólito luminoso" e "friso luminoso", contendo a marca e logótipo da aqui recorrente, implantados em terrenos privados, nos quais funcionam postos de abastecimento de combustíveis, sitos no concelho de Braga.

b) Ora, de acordo com o disposto no artigo 1º, n.º 1 da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, "a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes" (sublinhado nosso).

c) Da interpretação do citado comando normativo resulta, de forma clara, que somente a afixação de mensagens publicitárias de natureza comercial e, portanto, com um escopo de angariação, promoção ou apelo ao consumo de bens e serviços, se mostra dependente da obtenção de prévia licença camarária.

d) Assim, a simples informação de interesse geral que se limita, sem recursos estilísticos ou retóricos, a identificar um conteúdo objectivo não pode deixar de ser tida como publicidade não comercial. De facto, tornar público ou acessível ao público o conteúdo de uma mensagem utilitária só neste sentido amplo poderá entender-se como publicidade.

e) E esta publicidade meramente informativa (não comercial) não está sujeita a licença enquanto tal.

f) Por outro lado, nos termos previstos no D.L. n.º 170/2005, de 10/10, alterado pelo DL. n.º 120/2008, de 10/07, a estação de serviço, para além de conter a informação obrigatória sobre o preço dos combustíveis, deverá, ainda, ter a identificação clara e bem visível do posto e das marcas dos combustíveis comercializados.

g) Atento o acima exposto e à luz da unidade do sistema jurídico enquanto elemento interpretativo, impõe-se concluir que os elementos de imagem e marca existentes nos postos de abastecimento em questão não comportam qualquer referência comercial susceptível de se considerar como publicitária, para efeitos de aplicação disposto na Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

h) Com efeito, os elementos que a entidade Impugnada identifica, como estando sujeitos ao pagamento de taxa de publicidade, resumem-se à simples indicação da marca ou qualidade aposta nos artigos à venda nos referidos postos de abastecimento, sendo que, a identificação dos postos de abastecimento passa geralmente pela identificação da empresa que abastece — que é definida por cor, logótipo e marca — que é afixada em vários elementos (placas, chapas e inscrições) que são colocadas dentro dos limites dos postos de abastecimento (como sucede nos presentes autos), cfr. D.L. n.º 170/2005, de 10/10, alterado pelo DL. 120/2008, de 10/07.

i) Ora, a dita afixação de tais sinais distintivos do comércio, inseridos no âmbito do estabelecimento comercial onde os mesmos são comercializados, não constitui em si mesmo um convite ao seu consumo, mas antes servem o seu propósito básico distintivo dos demais produtos e serviços existentes no mercado. "Assim, o consumidor (lato sensu) dos referidos produtos e serviços ali se dirige por saber que naquele local os mesmos existirão e não porque seja seduzido por esta ou aquela especial característica que ali seja apregoada aos mesmos" (cfr. sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, proferida em 09/09/2013, no âmbito do processo de impugnação judicial n.º 549/12.2BECBR).

j) Nesta medida, enquanto norma habilitante, a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, não pode deixar de constituir um limite ao poder regulamentar da Câmara Municipal de Braga, encontrando-se, assim, o "Regulamento de Publicidade" sujeito aos limites e conformações impostos por aquele diploma, em conformidade com o princípio de precedência de lei expressamente enunciado no art. 112º, n.º 7 da CR.P.

k) A ser interpretado o dito regulamento de publicidade no sentido de que o mesmo também abrange as mensagens publicitárias de natureza não comercial, outra conclusão não poderá extrair-se que não seja a de reputar tal regulamento de inconstitucional (por preterição do princípio da precedência de lei contido no art. 112º, n.º 7 da C.R.P.) e, consequentemente, também o acto de liquidação decorrente da sua aplicação (no que respeita a mensagens de publicidade de natureza no comercial) se mostrará ilegal.

i) Ao não ter assim decidido, incorreu a douta sentença recorrida em errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 1º/1 da Lei n.º 97/88 e aplicou norma regulamentar inconstitucional.

m) Ao contrário do entendimento vertido na douta sentença posta em crise, o Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril, na parte que aqui interessa, já havia entrado em vigor aquando da liquidação das taxas aqui impugnadas.

n) Nos termos do seu artigo 44º, o Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril entrou em vigor no primeiro dia útil do mês seguinte ao da sua publicação, ou seja, 2 de Maio de 2011. No entanto, através do seu artigo 42º, com a epígrafe "produção de efeitos", o legislador estipulou que "as disposições do Decreto-Lei que pressuponham a existência do "Balcão do Empreendedor" aplicam-se (...) de forma faseada e em termos a fixar por Portaria dos membros da Governo responsáveis pelas áreas de modernização administrativa, das autarquias locais e da economia" (sublinhado nosso).

o) Ora, com a introdução do regime de simplificação administrativa contido no Decreto-Lei n.º 48/2011 é manifesta a intenção do legislador de afastar a necessidade de remoção de um obstáculo jurídico, através de acto permissivo, ao comportamento dos particulares (in casa, a afixação de elementos de imagem).

p) Pelo que, outra conclusão não se poderá retirar que não seja a de que, para a concretização de tal intenção, mostra-se totalmente despicienda a existência ou funcionamento do balcão do empreendedor (meio adoptado pelo legislador para o contacto entre os particulares e a administração), já que o sentido final da actuação do legislador foi o de abolir a necessidade de tal contacto para obter acto permissivo.

q) Tanto mais que, de acordo com o disposto no artigo 1º/6 da Lei n.º 97/88 (na nova redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 48/2011) a lei previu a existência de critérios supletivos, a ser observados para salvaguarda do equilíbrio ambiental e urbano, para o caso de os mesmos não serem definidos pela Administração, dispensando-se, assim, a existência do Balcão do Empreendedor.

r) E, assim sendo, não poderá deixar de se concluir que as normas contidas no artigo 31º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 01/04 (que deu nova redacção à Lei n.º 97/88) entraram em vigor a 01/05/2011 já que a sua vigência não pressupunha a existência do Balcão do Empreendedor.

s) Donde resulta que, ainda que se admitisse que os elementos de imagem instalados nos postos de abastecimento configuram publicidade comercial (o que se admite apenas por mera cautela), as taxas cobradas pela entidade impugnada perderam o seu fundamento legal a partir da data de entrada em vigor das normas do Decreto-Lei n.º 48/2011 que procederam à alteração da Lei n.º 97/88, a qual ocorreu, conforme se referiu, em 02/05/2011.

t) Ao não ter assim decidido, a douta sentença recorrida incorreu numa errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 31º e 42º do Decreto-Lei n.º 48/2011.

Termos em que, sempre com mui douto suprimento de V. Exªs, deve ser o presente recurso ser julgado procedente e consequentemente ser revogada a sentença recorrida e substituída por outra que anule integralmente a liquidação impugnada.»

Não houve contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo parecer no sentido de que a sentença recorrida deve ser revogada e ser determinada a baixa dos autos à 1ª instância a fim de ser ampliada a matéria de facto de forma a conhecer-se das questões de direito, nos termos do artigo 682º, nº3, do Código de Processo Civil, aplicável, subsidiariamente, ao processo tributário.

2- Notificadas as partes do teor do parecer do Ministério Publico, nada vieram dizer.

3 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:

A) A "A……., S.A.", ora impugnante, comercializa produtos da marca A……., sob a sua insígnia e logótipo comerciais, em postos de abastecimento de combustíveis, localizados no Município de Braga - cfr. processo administrativo (PA) apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais;

B) Por ofício datado de 26.02.2012, foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento das taxas de publicidade para o ano de 2012, no valor global de € 7.107,70, conforme infra se discrimina:

	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (A...../) (...)(SIMBOLO) (...) (A...../) (...)(...../) (...) NA RUA .....
	PUB	RECLAMO N LUMINOSO (A...../) (...)/PUBLICIDADE NOS 4 BOCAIS DE ABASTECIMENTO (A.....) (...)(A.....) (...)NO PAINEL INSTRUÇÕES NO PAINEL DE AGUA E BOMBA DE MISTURA (...) NA RUA .....
	PUB	14 LETREIROS (...) NO POSTO DE ABASTECIMENTO DE .....
	PUB	RECLAMO LUMINOSO DE FACE DUPLA (A.....) (...) 2 SIMBOLOS DA MARCA (...) 2 RECLAMOS (A.....) NA COBERTURA(...) SITOS NO POSTO DE ABASTECIMENTO DE .....
	PUB	8 RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO DE ABASTECIMENTO DE COMBUSTIVEIS NA AV ..... (.....)
	PUB	8 RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO DE ABAST. DE COMBUSTIVEIS NA AV. ..... (.....)
	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO SITUADO NA RUA .....
	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO I, DA RUA .....
	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO SITUADO NA RUA .....
	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO II, DA RUA .....

C) A 12.02.20 12, a Impugnante apresentou reclamação contra as liquidações — cfr. fls. 25 a 31 do PA cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais;

D) A 28.03.2012, foram as reclamações indeferidas — cfr. fls. 9 a 12 dos autos, aqui reproduzidas;

E) A 17.10.2012, a Câmara Municipal revogou parcialmente o ato impugnado, notificando a impugnante para proceder ao pagamento do valor de € 4.483,93, conforme a seguir se discrimina - cfr. fls. 42 e 49 do apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO SITUADO NA RUA .....
	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO SITUADO NA RUA .....
	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO I, DA RUA .....
	PUB	RECLAMOS LUMINOSOS (...) NO POSTO II, DA RUA .....
	PUB	MONOLITO LUMINOSO (...) + 2 FRISOS LUMINOSOS (...) NO POSTO DE ABASTECIMENTO NO ....., ..., ...

3 – DO DIREITO

Para se decidir pela improcedência da impugnação considerou o Mº Juiz de 1ª Instância o seguinte: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

1- RELATÓRIO:

"A……., S.A.", nipc. ……., com sede na Av ……., n.º ……..., ……., Lisboa, abreviadamente designada Impugnante, deduziu a presente IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, contra "o acto de indeferimento expresso proferido pelo Exmo. Sr. Presidente da Câmara Municipal de Braga, relativamente às reclamações graciosas apresentadas pela impugnante (objecto imediato) e, consequentemente, contra os actos de liquidação de taxa, no valor global de € 7.107,70, pretensamente devida a título de publicidade do ano de 2012.".

Para o efeito, alega, em suma, o seguinte:

• Vício de violação de lei, porquanto a informação que consta dos anúncios luminosos, cartazes, dísticos colantes e outros, visando somente a identificação do posto de abastecimento, assim como a descrição dos produtos no âmbito da informação obrigatória, não consubstancia publicidade comercial e, como tal, não se encontra sujeita a licenciamento camarário;

• O regulamento de publicidade, ao ser interpretado no sentido de que o mesmo abrange, também, as mensagens publicitárias de natureza não comercial, é inconstitucional, por violação do art.º 112.º, n.º 7 da CRP); e, subsidiariamente,

• A entidade impugnada devia atender à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril, que entrou em vigor a 2.05.2011, que veio implementar o denominado "Licenciamento Zero", impondo-se um cálculo proporcional do valor da taxa cobrado, considerando apenas o período decorrido entre 1.01.2012 e 2.05.2012.

A Câmara Municipal de Braga na contestação apresentada pugna, em síntese, pela improcedência da impugnação, por não se verificar nenhuma das ilegalidades invocadas - cfr. fls. 60 a 68 dos autos.

A 17.01.2014, foi proferido despacho a dispensar a produção da prova testemunhal e as partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas - cfr. fls. 98.

Somente a impugnante usou de tal prerrogativa, concluindo pela procedência da impugnação judicial - cfr. fls. 102 a 106.

A Digna Procuradora da República, emitiu parecer no sentido da improcedência da impugnação —cfr. fls. 117 a 119.

II - SANEAMENTO:

(…)

III - DOS FACTOS:

(…)

Direito:

(1) Vício de violação de lei

Nesta sede, a impugnante alega que a informação que consta dos anúncios luminosos, cartazes, dísticos colantes e outros, visando somente a identificação do posto de abastecimento, assim como a descrição dos produtos no âmbito da informação obrigatória, não consubstancia publicidade comercial e, como tal, não se encontra sujeita a licenciamento camarário.

Porém não lhe assiste razão.

Na verdade, o Código da Publicidade (para o qual remete o Regulamento Municipal), no seu artigo 3.º, não faz essa limitação, excetuando apenas a propaganda política (n.º 3).

Dali extrai-se que a publicidade consiste na ação dirigida ao público com o objetivo de promover, direta ou indiretamente, produtos, serviços ou uma atividade económica, pelo que, a simples exposição de produtos no exterior de um edifício da denominação da empresa e respetivo logótipo, enquanto sinal distintivo dos comerciantes, constitui um modo de publicidade.

A identificação do estabelecimento permite, de forma eficaz referenciar a empresa e consequentemente a atividade comercial que desenvolve e, por isso, não pode deixar de ser considerada um fator de publicidade (tal como se retira, ainda, da alínea a) do artigo 4.º do DL. n.º 105/98, de 24/04.

Pelo que, não se verifica o vício invocado, improcedendo, nesta parte, a impugnação.

(2) Da alegada inconstitucionalidade.

A impugnante, para o efeito, alega que o regulamento de publicidade, ao ser interpretado no sentido de que o mesmo abrange, também, as mensagens publicitárias de natureza não comercial, é inconstitucional, por violação do artº 112º, n.º 7 da CRP).

Apreciando e decidindo.

Dispõe o artigo 204º da C.R.P. que:

"Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.".

De acordo com o previsto nesta norma, tem vindo a ser discutido na jurisprudência se tal situação é passível de conhecimento oficioso. No seguimento da corrente maioritária, que sustenta que é de conhecimento oficioso na medida em que afete um direito fundamental, deve ser apreciada, sem dependência, até, de arguição, qualquer questão de inconstitucionalidade que se suscite.

No entanto, no presente processo a mesma veio invocada pela impugnante, pelo que se mais não fosse, apenas a sua invocação é motivo suficiente para que o Tribunal a aprecie.

A Impugnante sustenta a sua existência na violação do disposto no art.º 112.º, n.º 7 da CRP.

Dispõe o art.º 112.º (Actos normativos), n.º 7, da Constituição da República Portuguesa "Os regulamentos do Governo revestem a forma de decreto regulamentar quando tal seja determinado pela lei que regulamentam, bem como no caso de regulamentos independentes".

Ora, não obstante a alegação da inconstitucionalidade, a verdade é que a impugnante não concretiza ou substância em que medida se verifica a alegada inconstitucionalidade, nos termos em que o faz, nem o tribunal vislumbra a sua verificação. Até porque, conforme supra se referiu o Código de publicidade, para o qual o Regulamento Municipal remete, não faz a distinção nos termos defendidos pela impugnante.

É certo que quer o Supremo Tribunal Administrativo quer o Tribunal Constitucional se pronunciaram em numerosos acórdãos no sentido da inconstitucionalidade das normas de diversos regulamentos e posturas municipais que prevêem o pagamento de taxas pelo licenciamento de painéis publicitários

afixados em propriedade privada, por violação dos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP (v., entre outros, os acórdãos do STA de 28/4/10, 19/5/10 e 2/6/10, nos recursos nºs 138/10, 116/10 e 33/10, respectivamente; e os acórdãos do TC 453/2003, de 14/10/2003, 34/2004, de 14/01/2004, e 109/2004, de 11/02/2004).

Em síntese, em tais arestos o tribunal rejeitou a configuração como taxas de receitas em que não se vislumbrava que estivesse em causa qualquer forma de utilização de um bem público ou semi-público e em que o ente tributador não viesse a ser constituído numa situação obrigacional de assunção de maiores encargos pelo levantamento do obstáculo jurídico.

Todavia, o acórdão do Plenário do TC n.º 177/2010, de 5/5/2010, operou uma inflexão dessa jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa no artigo 4.º, n.º 1 da LGT e no artigo 3.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (regime geral das taxas das autarquias locais), pronunciando-se no sentido "de não julgar organicamente inconstitucionais as normas do artigo 2. n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Guimarães e do artigo 31.º da Tabela de Taxas àquele anexa que prevêem a cobrança da taxa aí referida pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular. Aí se refere, agora, expressamente que «Acontece, porém, que essa situação se alterou com a promulgação da Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro). Na verdade, o artigo 4.º n.º 1, desse diploma veio explicitar que «as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares». De igual modo, a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 117/2009, de 29 de Dezembro), que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, consagra, no artigo 3.º idêntica categorização.

Perante esta enumeração tripartida das categorias de prestação pública que dão causa e servem de contrapartida à prestação exigível a título de taxa, é incontroverso que o legislador não acolheu aquela concepção restritiva, tendo antes considerado a remoção de um obstáculo jurídico como pressuposto autosuficiente da figura. A própria formulação utilizada sugere isso mesmo, pois a disjuntiva que antecede a referência final corta toda a ligação conectiva com os dois tipos de contraprestação antes expressos. E não faria, na verdade, qualquer sentido que o enunciado legal previsse um terceiro grupo de situações, em alternativa às duas outras anteriormente previstas, para se concluir que não se chega, afinal, a ultrapassar o âmbito da "utilização de um bem do domínio público", pois só conta a remoção que a ela conduza

Não pode extrair essa conclusão um intérprete obrigado a presumir que o legislador "soube exprimir o seu pensamento em termos adequados" (artigo 9.º n.º 3, do Código Civil). A não valer por si mesma, sem mais, a previsão do último tipo de situações qualificadoras da taxa seria inteiramente dispensável e enganadora. Até porque a utilização de um bem público implica sempre uma prévia permissão ou autorização dessa conduta, sem a qual a utilização está vedada. No quadro dessa previsão, os dois pressupostos estão sempre interligados, sendo manifestamente inapropriada a criação de uma outra hipótese de contraprestação, com um âmbito aplicativo inteiramente coincidente com o de outra já prevista. Pode até concluir-se, tendo em conta esse factor sistemático de interpretação, que o espaço de operatividade autónoma, em face da previsão anterior, da modalidade consistente na remoção de um obstáculo jurídico é precisamente dado por aqueles casos em que essa remoção não está funcionalizada à utilização de um bem público.

Esta noção mais ampla de taxa não representa, aliás, uma inovação, por via legislativa, pois o legislador limitou-se a perfilhar uma orientação, contraposta à acima referida, já anteriormente presente num significativo sector da doutrina portuguesa. Na verdade, a classificação tripartida, sem qualquer restrição, das modalidades de taxas já era advogada por autores como ALBERTO XAVIER, Manual de direito fiscal, L Lisboa, 1974, 42-43 e 48-53, BRAZ TEIXEIRA, Princípios de direito fiscal, 1, Coimbra, 1985, 43, e SOUSA FRANCO, Finanças públicas e direito financeiro, II, 4.ª ed., 1992, 64.».

E, mais adiante, se acrescenta que «Está em causa, como já vimos, a colocação de um anúncio luminoso num prédio particular. Seja qual for a materialidade concreta desse reclamo e o modo do seu posicionamento no prédio - matéria sobre a qual não há elementos nos autos - não sofre dúvidas de que o local de implantação do suporte físico da publicidade se situa em domínio privado, num imóvel de propriedade privada. Mas isso não invalida que, pelo seu modo funcional de ser, a actividade publicitária assente em painéis ou inscrições se projecte visualmente no espaço público, interferindo conformadoramente na configuração do ambiente de vivência urbana das colectividades locais. A fixação do âmbito de incidência da taxa em questão leva em conta isso mesmo, pois só são taxados "os anúncios que se divisem da via pública" (observação 1), aplicável às normas do Capítulo IV em que se integra a do artigo 31. da Tabela de Taxas anexa ao Regulamento em causa).

Na busca da máxima perceptibilidade e do maior impacto da respectiva mensagem junto dos potenciais consumidores ou utentes dos produtos ou serviços publicitados, o anunciante utiliza, com muita frequência, formas agressivas de comunicação, em termos luminosos, gráficos ou, até, de di-

mensão e destaque físicos, pelo que a visualização tem verdadeiros efeitos intrusivos, no ambiente de vida comunitária.

Contrariamente ao que transparece de algumas apreciações, a questão não se resolve, pois, pela simples demarcação "física" dos espaços privado e público, determinando-se a legitimidade da qualificação como taxa pela "ocupação" de um ou de outro, por parte da fonte emissora da mensagem publicitária. «É que - faz-se notar na referida declaração de voto do Conselheiro Benjamim Rodrigues - a utilidade essencial e determinante na óptica do utilizador que o obrigado do tributo obtém pela via do pagamento do tributo não é propriamente a utilidade traduzida na afixação ou inscrição dos anúncios nos bens do domínio privado mas sim, essencialmente, a utilidade dos mesmos poderem ser visíveis e tidos em conta por quem circula nos espaços públicos planificados pelos municípios e cuja preservação como ecologicamente sadios principalmente lhes compete».

A colocação, em prédios de propriedade privada, de anúncios de natureza comercial tem directa e muito marcante incidência "externa ", que extravasa da esfera dominial do respectivo titular pela natureza do efeito útil pretendido, ela contende necessariamente com o espaço público, cuja gestão e disciplina compete à edilidade exercitar. Justiça-se, assim, que a actividade publicitária seja relativamente proibida (cfr., entre outros, o Acórdão n.º 558/98), ficando sujeita a um licenciamento prévio pelas câmaras municipais, "para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental" (artigo 1.º da Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, alterada pela Lei n.º 23/2000, de 23 de Agosto).

De forma alguma este regime pode ser perspectivado como um obstáculo jurídico arbitrário, como uma intervenção abusivamente limitadora do jus utendi de um bem privado, com o único fito de obter receitas. Independentemente da posição adoptada quanto a saber se a iniciativa publicitária corresponde ou não ao gozo de uma faculdade contida no direito de propriedade privada, não sofre dúvida de que tal regime se encontra objectivamente legitimado pela tutela de reais interesses públicos, cuja preservação é condição indispensável da "qualidade ambiental das povoações e da vida urbana ", nos termos constitucionalmente exigidos (alínea e) do artigo 66.º da CRP).».

A fundamentação deste acórdão, além do mais votado por unanimidade e com a autoridade reforçada resultante da formação alargada que o proferiu é transponível para a apreciação da constitucionalidade da norma que configura o suporte jurídico da taxa ora em crise.

E, daí que, na esteira da mais recente jurisprudência do TC, plasmada no acórdão citado, e para cuja fundamentação se remete, se conclua, pois, pela conformidade da norma impugnada com os preceitos constitucionais. (Vide, ainda, acórdão do STA, de 12.01.2011, processo n.º 0752/10, cuja fundamentação se seguiu de perto por ter analisado uma situação idêntica à dos autos).

Desta forma, pelos motivos expostos, improcede, nesta sede, a argumentação aduzida pela impugnante.

(3) Da aplicação do Decreto-Lei nº. 048/2011, de 1 de Abril, que introduziu uma nova redação da Lei n.º 97/88 de 17.08.

A impugnante defende que a entidade impugnada devia atender à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril, que entrou em vigor a 2.05.2011, que veio implementar o denominado "Licenciamento Zero"; impondo-se um cálculo proporcional do valor da taxa cobrado, considerando apenas o período decorrido entre 1.01.2012 e 2.05.2012.

Vejamos:

Os princípios e regras de simplificação administrativa, decorrentes da "Diretiva Serviços"; transposta para o ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 92/2010, de 26 de julho, visam tomar o exercício de uma atividade económica mais simples, mais rápido, mais transparente e mais barato.

Neste âmbito, a iniciativa "Licenciamento Zero", cujo regime jurídico é aprovado pelo Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 141/2012, de 11 de julho prevê a desmaterialização dos procedimentos administrativos num balcão eletrónico acessível através do Portal da Empresa, o "Balcão do Empreendedor".

Embora o Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril, tenha iniciado a sua vigência a 2 de maio de 2011, estabelece-se, no seu artigo 42., alterado pelo Decreto-Lei n.º 141/2012. de 11 de julho, uma produção de efeitos faseada das disposições que pressupõem a implementação do "Balcão do Empreendedor", a decorrer durante um período de dois anos a contar da sua entrada em vigor.

No âmbito da iniciativa "Licenciamento Zero", estava prevista a entrada em vigor a 2 de maio de 2011, de várias disposições, designadamente as relativas a licenciamento das mensagens publicitárias de natureza comercial.

Porém, a entrada faseada da iniciativa "Licenciamento Zero" e a criação do "Balcão do Empreendedor" definida pela Portaria n.º 131/2011, de 4 de abril, ficou comprometida pelos constrangimentos provocados pelo Despacho n.º 154/2011, do Ministro de Estado e das Finanças, de 28 de abril de 2011, que veio impedir a assunção de novos compromissos no Capítulo 50 do Orçamento do Estado, proibição que se manteve até 31 de dezembro de 2011. Apenas no ano de 2012 foi possível proceder à aquisição dos serviços de desenvolvimento da nova plataforma tecnológica, da qual depende a plena disponibilização do "Balcão do Empreendedor".

Face a esta realidade, foi necessário proceder à alteração dos artigos 5.º, 6.º e 7.º da Portaria n.º 131/2011, de 4 de abril, alteração esta efetuada pela Portaria n.º 284/2012 de 20 de setembro.

Assim sendo, as seguintes matérias entram em vigor a partir de 2 de maio de 2013:

• Instalação e modificação de estabelecimentos, cadastro comercial, ocupação do espaço público e operações urbanísticas - n.º 1 a 3 e 5 do artigo 2.º e artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril;

• A isenção do licenciamento das mensagens publicitárias de natureza comercial e o pagamento da respetiva taxa - previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 1.0 da Lei n.º 97/88, de 17 de agosto, alterada pelo Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril, com as seguintes características;

- Afixadas ou inscritas em bens de que são proprietárias, ou legítimas possuidoras ou detentoras, entidades privadas, que publicitem os sinais distintivos do comércio do estabelecimento, ou do respetivo titular da exploração, ainda que sejam visíveis ou audíveis a partir do espaço público;

- Afixadas ou inscritas em bens de que são proprietárias, ou legítimas possuidoras ou detentoras entidades privadas, relacionadas com bens ou serviços comercializados no prédio em que se situam, ainda que sejam visíveis ou audíveis a partir do espaço público;

- Afixadas ou inscritas no próprio bem imóvel objeto da própria transação publicitada, ainda que sejam visíveis ou audíveis a partir do espaço público.

Ora, do exposto extrai-se que o Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril, na parte que aqui interessa, ainda não entrou em vigor, sendo por isso inaplicável ao caso concreto em que está em causa taxas do ano de 2012.

Pelo exposto, indefere-se o requerido, também, nesta parte.

Em suma, face aos fundamentos supra expostos e na improcedência dos vícios assacados, julgo improcedente a impugnação judicia com todas as consequências legais.

IV - DECISÃO:

Pelo exposto e nos termos das disposições legais citadas, julgo, totalmente improcedente a presente impugnação judicial.

DECIDINDO NESTE STA

Suscita a Recorrente "A……..." o erro na interpretação e aplicação da lei, uma vez que no seu entendimento estamos perante publicidade não comercial, que respeita aos elementos de identificação do estabelecimento, e como tal não sujeitos a licenciamento, nos termos da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto. Alegando, ainda que resulta da disciplina do Dec.-Lei n.º 170/2005, de 10 de Outubro, com as alterações introduzidas pelo Dec.-Lei n.º 120/2008, de 10 de Julho, que a estação de serviço para além de conter a informação obrigatória sobre o preço dos combustíveis, deverá ainda ter a identificação clara e bem visível do posto e das marcas dos combustíveis comercializados.

Suscita também a inconstitucionalidade do Regulamento Municipal se interpretado no sentido de abranger as mensagens publicitárias de natureza não comercial, por preterição do princípio da precedência de lei contido no artigo 112º, nº7, da CRP.

Vejamos: como resulta da matéria de facto supra destacada deu-se como assente que a impugnante e aqui recorrente foi notificada para proceder ao pagamento de taxas de publicidade com referência ao ano de 2012, no valor global de € 7.107,70 euros, e respeitantes a "reclamos luminosos", "símbolos", publicidade em "bocais" e "paineis" e letreiros existentes em diversos postos de abastecimento de combustíveis localizados no município de Braga e explorados pela Recorrente.

Mais, consta que o referido acto de liquidação de taxas foi impugnado através de reclamação, a qual foi indeferida. E que posteriormente, em 17/10/2012, a câmara municipal revogou parcialmente o acto impugnado e notificou a recorrente para proceder ao pagamento da quantia de € 4.483,93 euros, respeitante a reclamos luminosos existentes nos postos de abastecimento de combustíveis sitos nas ruas ……, …….. e …….. e no lugar de ……, em ……..

Para se decidir pela improcedência da acção e no que respeita ao vício de violação de lei invocado pela recorrente, na sentença recorrida, supra destacada, considerou-se que «a simples exposição de produtos no exterior de um edifício da denominação da empresa e respectivo logótipo, enquanto sinal distintivo dos comerciantes, constitui um modo de publicidade». E nessa medida julgou improcedente a invocação desse vício.

E no que respeita ao vício de inconstitucionalidade do regulamento municipal, por ofensa do estatuído no nº7 do artigo 112º da CRP, considerou-se na mesma decisão a impugnante e aqui recorrente «não concretiza ou substancia em que medida se verifica a alegada inconstitucionalidade, nos termos em que o faz, nem o tribunal vislumbra a sua verificação».

A questão a decidir prende-se com a legalidade da taxa liquidada pelo município de Braga, por no seu entender estarem em causa elementos identificativos do estabelecimento (posto de combustível) e dos produtos comercializados, os quais, segundo a Recorrente, não constituem publicidade sujeita a tributação.

Afigura-se-nos, no entanto, que a discussão/resposta à questão suscitada não pode ser feita em abstracto, impondo-se a aplicação do direito à situação concreta o que não é possível fazer porque a

matéria de facto apurada pela 1ª instância não permite atingir a situação de facto, na sua plenitude, a que se pretende ver aplicado o direito.

Como bem destaca o Sr. Procurador-Geral Adjunto no seu parecer desconhece-se o teor do regulamento municipal e as normas do mesmo que sustentaram a liquidação em causa. Dito de outro modo: sem os elementos relativos à fundamentação do acto, não pode aferir-se da sua legalidade pois não se alcança da matéria de facto com base em que normas do referido regulamento municipal foram efectuadas as liquidações das taxas impugnadas.

Ora, tendo sido questionada a legalidade do acto tributário praticado e tendo sido questionada a constitucionalidade das normas do regulamento municipal que consagram a taxa impugnada afigura-se-nos que o mesmo tem que estar devidamente identificado e junto aos autos, impondo-se analisar a sua conjugação com a legislação específica para a identificação dos postos de abastecimento de combustível, desde logo a referida pela recorrente em f) das suas conclusões de recurso.

É, pois, essencial esclarecer e fixar a concreta base fundamentadora do acto de liquidação impugnado, e regulamentação subjacente pois que sem isso não é possível, decidir sobre a sua concreta (i)legalidade e anular ou manter essa liquidação.

Neste contexto, e como se escreveu no Ac. deste STA de 12/10/2011 tirado no rec. 0401/11, considerando que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o STA, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – torna-se essencial que o tribunal "a quo" amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa.

Termos em que se impõe revogar, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 729º do Código de Processo Civil, a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

4-DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em revogar a decisão recorrida, a qual deve ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Anulação da Venda. Omissão e Excesso de Pronúncia. Taxa de Justiça. Princípio do Dispositivo.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 125.º, n.º 1, do CPPT, ocorre nulidade da sentença quando o juiz se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer e quando deixar de conhecer questão que lhe tenha sido suscitada.

II — Não pode considerar-se verificada essa nulidade se o juiz se limitou a ordenar que o requerimento por que foi pedida a anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal fosse remetido ao órgão periférico regional a que, aliás, vinha endereçado, sendo que apenas por lapso do órgão da execução fiscal onde deu entrada foi remetido ao tribunal.

III — Não faz sentido esgrimir com o incumprimento da comprovação do prévio pagamento da taxa de justiça quando o requerimento em causa, porque não solicita nem exige qualquer actividade jurisdicional, não está sujeito a taxa de justiça, que é a contraprestação devida pela prestação concreta do serviço público de justiça a cargo dos tribunais, no exercício da função jurisdicional.

IV — Não pode considerar-se que o juiz tenha incorrido em violação do princípio do dispositivo se, tendo-lhe sido apresentado a despacho um requerimento de anulação de venda, remetido pelo órgão da execução fiscal onde deu entrada e endereçado ao órgão periférico regional, ordenou que os autos fossem devolvidos ao órgão da execução fiscal, a fim de este remeter o requerimento ao órgão periférico regional, tanto mais que a este está hoje deferida a competência, em primeiro grau, para conhecer do incidente da anulação de venda em processo de execução fiscal (artigo 257.º, n.º 4, do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2012).

Processo n.º 662/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional do despacho liminar proferido no incidente da execução fiscal com o n.º 1797/12.0BELRS:

1. RELATÓRIO

1.1 A…….. (a seguir Requerente ou Recorrido), invocando a sua qualidade de cônjuge da executada e o disposto no art. 257.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e nos arts. 201.º e 909.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil (CPC) ([1]), fez dar entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 3, em 2 de Fevereiro de 2012, um requerimento que intitulou de incidente de anulação da venda, endereçado ao Director de Finanças de Lisboa, e no qual formulou o pedido, na procedência do incidente de anulação de venda, de anulação de todos os actos praticados na execução fiscal após o despacho que ordenou a venda ou, subsidiariamente, a declaração da falta de citação, com a anulação de todos os actos subsequentes dela dependentes.

Invocou como fundamentos, em síntese, que tendo a execução fiscal sido instaurada contra a sua mulher *(i)* esta nunca foi citada, o que constitui nulidade insanável, nos termos do art. 165.º do CPPT, a determinar a anulação de todos os actos subsequentes do processo que dependam absolutamente da citação, bem como *(ii)* não foram cumpridas as formalidades impostas pelos arts. 239.º, 241.º, 242.º, 244.º, 245.º e 249.º do CPPT e pelo art. 890.º do CPC, nulidades processuais que implicam a anulação de todos os actos posteriores ao despacho relativo à marcação da venda, nos termos dos arts. 201.º, n.º 1 e 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC.

1.2 Em 27 de Março de 2012, o mesmo A…… apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa 3 uma reclamação, ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT, respeitante ao indeferimento tácito do pedido de anulação de venda, anexando o respectivo comprovativo do pagamento da taxa de justiça.

1.3 Em 28 de Maio de 2012, o Serviço de Finanças de Lisboa 3 remeteu o requerimento dito em 1.1 ao Tribunal Tributário de Lisboa, cuja Secretaria recusou o recebimento com um duplo fundamento, ao abrigo, respectivamente, das alíneas f) e a) do n.º 1 do art. 474.º do CPC: *(i)* não foi comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça e *(ii)* a petição inicial não vem endereçada ao (Juiz do) Tribunal.

1.4 Em 6 de Junho de 2012, o Requerente veio apresentar o comprovativo do pagamento da taxa de justiça respeitante à reclamação dita em 1.2, que foi imputado ao incidente de anulação de venda, motivo por que este incidente foi apresentado a despacho à Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa.

1.5 Apreciando liminarmente o incidente, a Juíza daquele Tribunal considerou que, após as alterações introduzidas no regime do pedido de anulação da venda pela Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), «*o processo judicial de anulação da venda passa a ser analisado junto do órgão periférico regional, só competindo ao Tribunal Tributário apreciar a anulação da venda após decisão desse mesmo órgão e mediante reclamação da mesma*», motivo por que ordenou «*a devolução do presente incidente de anulação de venda ao órgão da execução fiscal, para que este proceda à remessa para o órgão competente, no caso, o Órgão Periférico Regional – Direcção de Finanças de Lisboa, para aí ser tramitado e decidido, segundo os ulteriores termos do artigo 257.º do CPPT*».

1.6 A Fazenda Pública recorreu dessa decisão para este Supremo Tribunal Administrativo, o qual foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.7 A Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([2]): «

A) Por muito respeito que mereça o vertido na decisão a quo*, com a mesma não se pode, de modo algum, concordar.*

B) Se mais não fosse, até porque manda o bom senso jurídico que por mais deficientes que por vezes as leis se apresentem, quase tudo nelas pode ser corrigido pela sua adequada interpretação, o que no caso em apreço, com o devido respeito, que é muito, não foi alcançado pelo Tribunal a quo.

Pelo que, bastaria que fosse dada uma maior acuidade ao escopo do vertido no processo, mormente ao peticionado pelo Recorrido na sua petição inicial do incidente de anulação de venda,

C) à sua posterior rejeição pela secretaria do Tribunal competente, atenta a falta de junção do comprovativo de pagamento da respectiva taxa de justiça, à posterior interposição pelo Recorrido da reclamação dos actos do órgão de execução fiscal (art. 276.º e sgs. do CPP Tributário), assim como a todo o tratamento processual que, com o devido respeito, erróneamente, foi dado pelo areópago a quo *a toda esta vicissitude processual que emergiu do caso* sub judice*...*

D) Para que, perfunctoriamente, se pudesse aquilatar da competência do Tribunal a quo para conhecer da Reclamação (art. 276.º e sgs. do CPPT), maxime*, para que melhor se pudesse aferir pela efectiva competência do Tribunal* a quo *para decidir da referida Reclamação apresentada pelo Recorrido em 27.03.2012 (vide. fls. 39 a 41 dos presentes autos).*

E) Nesta senda, o areópago a quo*, ao decidir como decidiu, com o devido respeito, que é muito, "fulminou" a decisão em apreço de nulidade,* maxime*, a nulidade plasmada na alínea d) do art. 668.º do C.P.Civil ex vi art. 2.º, e) do C.P.Civil* [(3)]*, porquanto, o caso vertente se enquadra numa daqueles situações em que o Juiz* a quo *deixou de pronunciar-se sobre questões que deveria apreciar (omissão de pronúncia) e conheceu de questões de que não poderia tomar conhecimento (excesso de pronúncia).*

F) No âmbito do processo supra *melhor identificado, foi proferida a decisão* a quo*, a qual, decidiu que "*Em face do exposto, resulta, no caso vertente, que à data em que o requerente deduziu o presente Incidente de Anulação de Venda (2 de Fevereiro de 2012), já estava em vigora nova lei*".*

*G) Da douta decisão a quo, também consta que "*Importa, então, concluir que os incidentes de anulação de venda que sejam apresentados após 1 de Janeiro de 2012 devem ser analisados pelo Órgão Periférico Regional, visto que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 64-A/12011, de 30 de Dezembro, consubstanciam normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual da anulação da venda*".*

*H) Mais vai decidido no sentido de que, "*O que vem de dizer-se implica a devolução do presente incidente de anulação de venda ao órgão de execução fiscal, para que este proceda à remessa para o órgão competente, no caso, o Órgão Periférico Regional - Direcção de Finanças de Lisboa, para ai ser tramitado e decidido, segundo os ulteriores termos previstos no art. 257.º do CPPT*".*

I) Consequentemente, o Tribunal a quo *decidiu determinar a "...* devolução do presente incidente de anulação de venda ao órgão de execução fiscal*...".*

J) Sem necessidade de nos atermos à discussão da aplicação da lei no tempo no que concerne à competência para conhecer do incidente de anulação de venda, até pelas consequências processuais que lhe estão inerentes, cumpre desde já dissecar a factualidade processual que no caso vertente consubstancia a nulidade da sentença, plasmada na alínea d) do art. 668.º do C.P.Civil ex vi art. 2.º, e) do C.P.Civil [(4)].

K) Nesta senda, in casu*, o Recorrido em 2 de Fevereiro de 2012 deduziu um incidente de anulação de venda (cfr. fls. 4 dos autos) o qual deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 3, todavia a referida peça processual, foi rejeitada pela secretaria, atenta a falta da junção do comprovativo de pagamento da taxa de justiça devida e por não estar endereçada ao Tribunal, tudo conforme o consignado nas als. a) e f) do art. 474.º do C.P.Civil.*

L) Posteriormente, e como melhor se poderá aferir nos autos, aquele incidente de anulação de venda, "extinguiu-se" pura e simplesmente, pois que, tendo sido rejeitado pela secretaria, o Recorrido não mais logrou juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça atinente ao incidente de anulação de venda deduzido, com a devida correspondência temporal daquele comprovativo de pagamento da taxa de justiça, com a entrada do incidente nas instâncias competentes (ou seja, um comprovativo do pagamento da taxa de justiça datado até 02.02.2012).

M) Nesta senda, o que posteriormente veio a acontecer, cuja análise é de absoluta pertinência para a boa resolução processual do caso sub judice*, foi que o Recorrido, em 27.03.2012, apresentou uma nova peça processual, com uma natureza e itinerário processual distinto do incidente de anulação de venda que já havia sido extinto e devidamente rejeitado.*

N) O que o Recorrido apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa 3, conforme melhor se poderá aferir dos autos (vide. fls. 39 a 41 dos autos) foi uma Reclamação dos Actos do Órgão de Execução Fiscal nos termos do art. 276.º e sgs. do C.P.P. Tributário e com esta peça processual foi junto o comprovativo do pagamento da taxa de justiça datado de 23.03.2012, reportado, indubitavelmente, à respectiva reclamação apresentada em 27.03.2012.

O) O Tribunal a quo*, com o devido respeito, que é muito, simplesmente desconsiderou a reclamação dos actos do órgão de execução fiscal apresentada pelo Recorrido,* ex novo*, em 27.03.2012. e como* abissus abissum invocat*, o mesmo que dizer, e como uma desgraça nunca vem só, o tribunal* a quo *"aproveitou" o comprovativo do pagamento da taxa de justiça da reclamação apresentada em 27.03.2012, para fazer "renascer" o incidente de anulação de venda apresentado em 02.02.2012, o qual já há mais de um mês que havia sido rejeitado pela secretaria do Tribunal competente e por sua vez, extinto por falta de apresentação do seu comprovativo de pagamento da taxa de justiça.*

P) Consequentemente, com o devido respeito, esta manobra processual preconizada pelo areópago a quo *não tem qualquer acolhimento no nosso ordenamento jurídico processual, se não for por mais, até porque haveria uma efectiva impossibilidade física e temporal de fazer corresponder o comprovativo do pagamento da taxa de justiça (com data de 23.03.2012) da Reclamação apresentada em 27.03.2012, com o Incidente de Anulação de Venda que havia sido apresentado pelo Recorrido em 02.02.2012*

Q) Se mais não for, até porque, o nosso ordenamento jurídico processual prevê um limite temporal para tal pagamento da taxa de justiça ser efectuado com o gradual acréscimo da multa a pagar pelo atraso! O que, tão pouco foi relevado pelo areópago a quo*!*

R) Pelo que, resulta a todas as luzes clarividente que o aresto a quo *está ferido da nulidade plasmada na alínea d) do art. 668.º do C.P.Civil ex vi art. 2.º, e) do C.PCivil* [(5)]*, por ter conhecido de um incidente de anulação de venda de que já não podia conhecer, pelas razões supra explanadas e concomitantemente, por ter deixado de conhecer da reclamação dos actos do órgão de execução fiscal apresentada pelo Recorrido em 27.03.2012, quando efectivamente o deveria ter feito.*

S) Tudo assim, com todas as consequências legais que estão inerentes à nulidade em apreço, as quais, de per *si, são de molde a afectar profundamente a decisão a que, devendo a mesma ser revogada e substituída por outra que conheça da reclamação supra referida e concomitante reconhecimento da competência para a decidir (talqualmente resulta do consignado no art. 276.º e sgs. do CPPTributário) ao Tribunal e não ao órgão de execução fiscal competente, como foi asseverado no aresto* a quo.

T) Caso assim se não entenda a situação supra *explanada sempre configurará um erro de julgamento preconizado pelo Tribunal* a quo *no que tange a uma errada interpretação dos normativos aplicáveis ao caso* sub judice*, e que levou a que erroneamente fossem desconsideradas as regras processuais atinentes à apresentação do comprovativo pagamento das taxas de justiça das peças processuais a que dizem respeito, assim como do consignado nos arts. 276.º e sgs. do CPPTributário no que respeita às regras processuais quanto ao conhecimento e tramitação da Reclamação dos Actos do Órgão de Execução Fiscal. As quais, em bom rigor, foram integralmente obliteradas pelo Tribunal* a quo*.*

U) Outrossim, limitado pelos pedidos das partes, o areópago a quo *também não pode, na sentença, deles extravasar: a decisão, seja condenatória, seja absolutória, não pode pronunciar-se sobre mais do que o que foi pedido ou sobre coisa diversa daquela que foi pedida»:* vide *o art. 661.º, n.º 1, do C.P.Civil.*

*V) Com a referência ao princípio do dispositivo e pela sua colocação sistemática, crê-se que "*a liberdade de adequação da providência está limitada à relação jurídica invocada e representada pelo conjunto de factos alegados pelas partes nos articulados, pelos factos essenciais que resultem da instrução e discussão e cujo aproveitamento seja requerido, por serem complementares ou concretizadores de outros alegados (art. 264.º, n.º 3) e ainda pelos factos instrumentais também resultantes da instrução da causa e oficiosamente recolhidos pelo juiz para fundar a sua decisão (art. 264.º, n.º 2)*." sem esquecer a limitação decorrente da definição do pedido deduzido pelas partes.*

W) Com esta interpretação conclui-se que o juiz estando obrigado a verificar a conformidade da forma processual resultante do pedido e da causa de pedir, de acordo com os arts. 460.º a 466.º do C.P.Civil, está-lhe vedado criar ele mesmo uma forma de processo diferente das estabelecidas na lei, que entenda ser a mais adequada, não obstante poder, isso sim, no respeito pela forma de processo legalmente fixada determinar a prática de alguns actos que melhor se ajustem ao fim do processo, quando os termos deste não se adequam às especificidades da causa, o que também não foi o preconizado pelo Tribunal a quo *no que tange ao caso vertente.*

X) Não se trata pois de alterar a forma de processo mas, dentro da fixada, poder determinar alguns actos que melhor realizem o fim daquele, o que também não foi o que se verificou no caso sub judice*, pelo que quanto a esta temática o aresto* a quo *também não deverá manter-se na Ordem Jurídica.*

Nestes termos e nos mais de Direito, com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, deve ser concedido total provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença proferida com as devidas consequências legais.

[…]».

1.8 O Recorrido não contra alegou.

1.9 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao presente recurso com a seguinte fundamentação:

«*1. O co-executado A…… deduziu em 2 Fevereiro 2012 incidente de anulação de venda de imóveis apresentando a petição perante o órgão periférico regional da administração tributária territorialmente competente (doc. fls.4/26). Posteriormente, a petição foi enviada ao Tribunal Tributário de Lisboa e distribuída em 11 Junho 2012, acompanhada do comprovativo da taxa de justiça recepcionada no Serviço de Finanças cuja falta de pagamento inicial tinha justificado a rejeição da petição pela secretaria judicial (art. 474.º, n.º 1 alínea f) CPC; docs. fls. 2 e 3).*

Por lapso o pagamento foi imputado ao incidente de anulação de venda, apesar de respeitar a reclamação de acto do órgão da execução fiscal apresentada pelo co-executado em 27 Março 2012 (docs. fls. 39/43).

Neste contexto não se verifica a arguida nulidade da decisão por excesso de pronúncia, na medida em que a petição de anulação de venda foi recebida e distribuída para apreciação no tribunal tributário sentença.

Inexiste a arguida nulidade da sentença por omissão de pronúncia na medida em que o tribunal não poderia pronunciar-se sobre uma reclamação contra acto do órgão da execução fiscal que não tinha sido distribuída no tribunal, apenas constando do processo a primeira folha de petição apresentada no Serviço de Finanças de Lisboa 3 (doc. fls. 41).

2. A decisão judicial impugnada deve subsistir na ordem jurídica porque as conclusões das alegações de recurso, dirigindo-se substancialmente à arguição das nulidades da decisão por excesso de pronúncia e por omissão de pronúncia, não impugnam a respectiva fundamentação conducente à atribuição ao órgão periférico regional da administração tributária da competência para conhecimento, em 1.º grau, do incidente de anulação de venda em processo de execução fiscal».

1.10 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.11 As questões que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, são as de saber se o despacho recorrido enferma dos vícios de excesso de pronúncia e de omissão de pronúncia, bem como dos erros de julgamento que lhe são assados pela Recorrente, o que, como procuraremos demonstrar, passa por previamente determinar qual o objecto da decisão recorrida.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 MATÉRIA DE FACTO

2.1.1 A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa não procedeu ao julgamento da matéria de facto, uma vez que a decisão que pôs termo ao processo foi proferida em sede liminar.

2.1.2 No entanto, deixou referidas as seguintes circunstância processuais com interesse para a decisão a proferir:

«*A……., melhor identificado a fls. 4 dos autos, veio, nos termos do artigo 247.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e do artigo 201.º, conjugado com o artigo 909.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil (CPC), deduzir o incidente de anulação da venda dos prédios identificados sob o artigo 7.º da petição inicial, efectuada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3085200901152181 e apensos, do Serviço de Finanças de Lisboa 3, em que é executada B…….*

[…]

Concluiu, pedindo seja julgado procedente o presente incidente de anulação de venda, e, em consequência, sejam anulados todos os actos subsequentes ao despacho de venda, ou, à cautela, ser verificada a falta de citação e anulados todos os actos subsequentes do processo que dela dependam.

[…]

O Serviço de Finanças de Lisboa 3 remeteu a este Tribunal o incidente de anulação de venda, que ali deu entrada em 2 de Fevereiro de 2012, dirigido ao Senhor Director da Direcção de Finanças de Lisboa (p.i., a fls. 4 dos autos).

A petição foi, porém, rejeitada pela Secretaria, atenta a falta de comprovativo de pagamento de taxa de justiça devida e por não estar endereçada ao Tribunal (cfr. fls. 2 e 40 dos autos).

Em 27 de Março de 2012, o requerente deu entrada de petição inicial aperfeiçoada, desta feita, dirigida ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, com o comprovativo de liquidação da taxa de justiça (cfr. fls. 39 a 41 dos autos)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal, o marido da Executada veio apresentar em 2 de Fevereiro de 2012 um requerimento, que intitulou de incidente de anulação da venda e endereçou ao Director de Finanças de Lisboa, pelo qual formulou o pedido de anulação de todos os actos praticados na execução fiscal após o despacho que ordenou a venda ou, subsidiariamente, a declaração da falta de citação, com a anulação de todos os actos subsequentes dela dependentes.

O Serviço de Finanças de Lisboa 3 remeteu esse requerimento ao Tribunal Tributário de Lisboa em 28 de Maio de 2012, cuja Secretaria recusou o recebimento com um duplo fundamento, ao abrigo, respectivamente, das alíneas f) e a) do n.º 1 do art. 474.º do CPC: *(i)* não foi comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça e *(ii)* a petição inicial não vem endereçada ao (Juiz do) Tribunal.

Entretanto, *i.e.*, entre a data em que o requerimento foi apresentado no Serviço de Finanças de Lisboa 3 e a data em que o mesmo foi remetido ao Tribunal Tributário de Lisboa, mais precisamente em 27 de Março de 2012, o Requerente deduziu reclamação judicial ao abrigo do art. 276.º do CPPT contra o indeferimento tácito do pedido de anulação de venda, tendo pago a respectiva taxa de justiça que, por lapso, foi considerado referir-se àquele incidente, motivo por que o requerimento foi apresentado à Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa.

Apreciando-o liminarmente, a Juíza daquele Tribunal, depois de expor detalhadamente o regime do pedido de anulação da venda após as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012) e de discorrer sobre a sua aplicação ao caso *sub judice*, considerou que «*o processo judicial de anulação da venda passa a ser analisado junto do órgão periférico regional, só competindo ao Tribunal Tributário apreciar a anulação da venda após decisão desse mesmo órgão e mediante reclamação da mesma*», pelo que ordenou «*a devolução do presente incidente de anulação de venda ao órgão da execução fiscal, para que este proceda à remessa para o órgão competente, no caso, o Órgão Periférico Regional – Direcção de Finanças de Lisboa, para aí ser tramitado e decidido, segundo os ulteriores termos do artigo 257.º do CPPT*».

É deste despacho que vem interposto o recurso ora sob apreciação.

Se bem interpretamos as alegações do recurso e respectivas conclusões, entende a Fazenda Pública que aquela decisão da Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa enferma de excesso de pronúncia, na medida em que conheceu indevidamente do incidente de anulação de venda, e de omissão de pronúncia, por não ter conhecido da reclamação do art. 276.º do CPPT, o que determina que deva «*ser revogada*» aquela decisão e «*substituída por outra que conheça da reclamação supra referida e concomitante reconhecimento da competência para a decidir, (talqualmente* [sic] *resulta do consignado no art. 276.º e sgs. do CPPTributário) ao Tribunal e não ao órgão da execução fiscal competente, como foi asseverado no aresto* a quo».

Subsidiariamente, invocou ainda o erro de julgamento no que respeita à aplicação das regras respeitantes à apresentação do comprovativo do pagamento da taxa de justiça, bem como das normas que regulam o conhecimento e a tramitação da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

Finalmente, considera ainda a Recorrente que houve violação do princípio do dispositivo, consistente em condenação em coisa diversa do que foi pedido.

Cumpre apreciar e decidir, o que, tendo presentes as alegações e respectivas conclusões – sendo que são estas que delimitam o âmbito do recurso (cfr. arts. 635.º, n.º 4, e 639.º, n.º 1, do CPC) –, logo nos impõe que comecemos por delimitar o âmbito da decisão recorrida.

2.2.2 DA DECISÃO RECORRIDA

Antes do mais, cumpre registar que a tese da Recorrente, salvo o devido respeito, assenta num equívoco, qual seja o de que teria sido apresentada para despacho à Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa a reclamação deduzida ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 276.º do CPPT contra o indeferimento tácito do pedido de anulação de venda. Não foi; o único requerimento apresentado à Juíza é o que consta de fls. 4 a 26 e que, como consta dos respectivos termos, designadamente do cabeçalho, foi endereçado ao «*Director da Direcção de Finanças do Distrito de Lisboa*» e identificado como requerimento de anulação de venda apresentado ao abrigo do disposto no art. 257.º do CPPT.

O que significa que nunca o mesmo deveria ter sido remetido ao Tribunal Tributário de Lisboa, mas à entidade a quem vinha endereçado e, aliás, correctamente, atento o disposto no n.º 4 do art. 257.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012).

Por outro lado, e sem prejuízo do que deixámos dito, também não se compreende que, tendo aquele requerimento dado entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 3 em 2 de Fevereiro de 2012 só em 28 de Maio do mesmo ano tenha sido remetido ao Tribunal. Essa demora esteve na origem do lapso que levou a que a Secretaria do Tribunal Tributário de Lisboa, que inicialmente se recusou a receber aquele requerimento com os fundamentos de que o mesmo não vinha endereçado ao Juiz daquele Tribunal e de que não estava comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça, tenha ulteriormente apresentado o requerimento a despacho inicial. Vejamos:

Logo em 29 de Maio de 2012, a Secretaria do Tribunal Tributário de Lisboa notificou o Mandatário judicial do Requerente de que «*a petição inicial de Anulação da venda* [requerimento em que foi formulado o pedido de anulação de venda ao Director Distrital de Lisboa]*, remetida pelo Serviço de Finanças de Lisboa 3* […] *recebida em 28/5/2012, foi rejeitado o seu recebimento, face ao disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 474.º do CPC, por não ter sido comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça devida, e alínea a) – Não esteja endereçada ao tribunal*» e de que «*o processo aguarda nesta secretaria por 10 dias a fim de ser suprida a falta, sendo que no final desse prazo será recusada*» (cfr. fls. 40).

Acontece que este, porque em 27 de Março de 2012 tinha feito dar entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 3 uma petição inicial endereçada ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa pela qual deduziu reclamação judicial ao abrigo do art. 276.º do CPPT contra o indeferimento tácito do pedido de anulação de venda, foi induzido em erro, considerando que a notificação se referia a essa petição inicial (tanto mais que, como deixámos dito, não havia motivo algum para que o incidente de anulação de venda tivesse sido remetido ao Tribunal), motivo por que veio confirmar o prévio pagamento da taxa de justiça relativamente a essa reclamação.

Foi na sequência da apresentação desse comprovativo que a Secretaria abriu conclusão à Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, que proferiu a decisão ora recorrida.

Do que vimos de dizer resulta que a decisão recorrida não se pronunciou senão sobre o requerimento que lhe foi apresentado e que este não era senão o pedido de anulação da venda. Contrariamente ao que parece supor a Recorrente, nos autos não está petição inicial alguma de reclamação ao abrigo do art. 276.º do CPPT.

2.2.3 DAS NULIDADES POR OMISSÃO E POR EXCESSO DE PRONÚNCIA

Atento o que ficou dito, fácil se torna decidir as invocadas nulidades da decisão por omissão e excesso de pronúncia.

Como é sabido, impõe-se que haja uma correspondência entre as questões suscitadas pelas partes no processo e as questões conhecidas pelo juiz, que deve pronunciar-se sobre todas aquelas questões (sem prejuízo de poder considerar prejudicadas pela resposta dada a outras questões, do que deverá dar conta), e só sobre essas, a menos que a lei processual ou substantiva lhe permita apreciar oficiosamente uma questão que não foi suscitada pelas partes.

Nos termos do art. 125.º, n.º 1, do CPPT, ocorre nulidade da sentença quando o juiz se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer e quando deixar de conhecer questão que lhe tenha sido suscitada ([6]). Estas nulidades – a primeira denominada excesso de pronúncia e a segunda omissão de pronúncia, estão conexionadas com o n.º 2 do art. 608.º do CPC, em que se estabelece: «*O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras*».

Note-se ainda que apesar do art. 125.º do CPPT (tal como o art. 615.º do CPC) se referir exclusivamente à sentença, as nulidades nele previstas referem-se a todas as decisões judiciais, designadamente aos despachos, na parte em que lhe sejam aplicáveis [cfr. n.º 3 do art. 613.º do CPC ([7])] e não apenas às sentenças, como a sua epígrafe pode fazer supor.

No caso, dissemo-lo já, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa pronunciou-se em sede liminar sobre o requerimento que lhe foi apresentado a despacho e que era aquele por que o marido da Executada (o ora Recorrido) pediu ao Director da Direcção Distrital de Lisboa a anulação da venda efectuada no processo de execução fiscal.

Assim, evidentemente, arredada está a possibilidade de, ao pronunciar-se sobre o referido requerimento (no sentido de que o mesmo deveria ser apresentado ao órgão periférico regional a quem vinha endereçado), ter incorrido em erro por excesso de pronúncia.

Ainda mais evidente é a inexistência de qualquer vício formal daquele despacho por não se ter pronunciado sobre uma reclamação judicial que, apesar de sabermos que foi deduzida, não é o objecto do presente processo.

O recurso não pode, pois, ser provido com fundamento nas invocadas nulidades por excesso e por omissão de pronúncia.

2.2.4 DO ERRO DE JULGAMENTO

Sustenta também a Recorrente que o despacho recorrido incorreu em erro de julgamento no que respeita à aplicação das regras respeitantes à apresentação do comprovativo do pagamento das taxas de justiça, bem como das normas que regulam o conhecimento e a tramitação da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

Começando por esta última invocação, limitar-nos-emos a repetir o que deixámos já dito: nos presentes autos não há reclamação alguma a tramitar e que deva ser sujeita a decisão judicial; o processo teve origem num requerimento de anulação de venda endereçado ao órgão periférico regional e não numa petição inicial de reclamação judicial endereçada ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa ([8]).

Assim, salvo o devido respeito, é manifestamente despropositado esgrimir como fundamento do recurso o erro de julgamento relativamente às normas que regulam o conhecimento e a tramitação da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

Já quanto à violação das regras respeitantes à apresentação do comprovativo do pagamento da taxa de justiça, afigura-se-nos que a Recorrente incorre numa menos correcta percepção da realidade subjacente aos autos, eventualmente induzida em erro pelos termos em que a Secretaria recusou o requerimento que lhe foi indevidamente remetido pelo Serviço de Finanças de Lisboa 3.

É certo que a Secretaria invocou um duplo fundamento para recusar o requerimento por que o ora Recorrido pediu a anulação da venda: *i)* a falta de comprovação do prévio pagamento da taxa de justiça e *ii)* não vir o requerimento endereçado ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa.

A nosso ver, andou mal a Secretaria ao invocar aquele primeiro fundamento. Na verdade, se o requerimento não vinha endereçado ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa e esse facto é usado como fundamento da recusa do mesmo ([9]), não faz sentido algum exigir-se o comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça que, como é sabido, constitui o montante pecuniário aplicável como contrapartida pela prestação de serviços de justiça, uma contraprestação pela prestação concreta do serviço público de justiça a cargo dos tribunais, no exercício da função jurisdicional ([10]). Ora, se não foi formulada pretensão jurisdicional alguma – pois o requerimento não vinha endereçado ao Tribunal e só lhe foi

remetido por lapso manifesto do Serviço de Finanças de Lisboa 3, que o deveria ter remetido, isso sim, à Direcção de Finanças de Lisboa –, é óbvio que não havia lugar a taxa de justiça e, consequentemente, à comprovação do seu prévio pagamento.

A verdade é que ulteriormente a Secretaria – bem ou mal, não importa aqui averiguar – apresentou o requerimento à Juíza que, fazendo correcta interpretação das normas legais, designadamente do disposto nos n.ºs 4 a 7 do art. 257.º do CPPT ([11]), na redacção que lhes foi dada pela Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), decidiu, como lhe cumpria, ordenar a devolução do requerimento ao órgão da execução fiscal, a fim de que este o pudesse remeter ao órgão periférico regional.

Esta decisão, aliás, como judiciosamente notou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, nem sequer foi impugnada na parte em que considerou que a competência, em primeiro grau, para conhecer do incidente da anulação de venda em processo de execução fiscal está hoje atribuída ao órgão periférico regional.

Seja como for, não pode é o recurso ser provido com fundamento no erro de julgamento no que respeita à aplicação das regras respeitantes à apresentação do comprovativo do pagamento das taxas de justiça, bem como das normas que regulam o conhecimento e a tramitação da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

2.2.5 DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO DISPOSITIVO

Finalmente, a Recorrente invoca também a violação do princípio do dispositivo, consistente em condenação em coisa diversa do que foi pedido.

É certo que, apesar de a condenação em coisa diversa do pedido não estar prevista expressamente no art. 125.º do CPPT – contrariamente ao que sucede no art. 615.º do CPC, em cuja alínea f) do n.º 1 se prevê como nulidade da sentença que «[o] *juiz condene em quantidade superior ou em objecto diverso do pedido*» – isso não obsta a que também no processo tributário se considere existente a limitação quantitativa e qualitativa do juiz pelo pedido. Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «*a limitação do juiz pelo pedido é uma regra de aplicação generalizada no nosso direito processual, em que se dá às partes o direito de disporem do objecto do processo, não se justificando que as excepções ao mesmo não estejam expressamente previstas*» ([12]).

Em todo caso, na situação *sub judice* a violação do princípio do dispositivo decorrente da invocada condenação em objecto diverso do pedido é, salvo o devido respeito, totalmente descabida. É que a Juíza do Tribunal *a quo* não proferiu decisão condenatória alguma, antes se limitou a ordenar a devolução dos autos ao órgão da execução fiscal, a fim de que este pudesse remeter o requerimento por que o ora Recorrido pediu ao órgão periférico regional a anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal.

Por outro lado, sempre salvo o devido respeito, é incompreensível o alcance da alegação de que a Juíza do Tribunal *a quo* alterou a forma processual. O que foi decidido no despacho sob recurso foi tão-só, reiteramos, que o requerimento devia ser remetido ao órgão da AT a quem foi endereçado – o Director de Finanças de Lisboa – e bem, uma vez que a competência, em primeiro grau, para conhecer do incidente da anulação de venda em processo de execução fiscal está hoje atribuída ao órgão periférico regional.

O recurso também não pode ser provido com este fundamento.

2.2.6 CONCLUSÕES

Por tudo quanto ficou exposto, o recurso não pode ser provido e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Nos termos do art. 125.º, n.º 1, do CPPT, ocorre nulidade da sentença quando o juiz se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer e quando deixar de conhecer questão que lhe tenha sido suscitada.

II - Não pode considerar-se verificada essa nulidade se o juiz se limitou a ordenar que o requerimento por que foi pedida a anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal fosse remetido ao órgão periférico regional a que, aliás, vinha endereçado, sendo que apenas por lapso do órgão da execução fiscal onde deu entrada foi remetido ao tribunal.

III - Não faz sentido esgrimir com o incumprimento da comprovação do prévio pagamento da taxa de justiça quando o requerimento em causa, porque não solicita nem exige qualquer actividade jurisdicional, não está sujeito a taxa de justiça, que é a contraprestação devida pela prestação concreta do serviço público de justiça a cargo dos tribunais, no exercício da função jurisdicional.

IV - Não pode considerar-se que o juiz tenha incorrido em violação do princípio do dispositivo se, tendo-lhe sido apresentado a despacho um requerimento de anulação de venda, remetido pelo órgão da execução fiscal onde deu entrada e endereçado ao órgão periférico regional, ordenou que os autos fossem devolvidos ao órgão da execução fiscal, a fim de este remeter o requerimento ao órgão periférico regional, tanto mais que a este está hoje deferida a competência, em primeiro grau, para conhecer do

incidente da anulação de venda em processo de execução fiscal (art. 257.º, n.º 4, do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2012).

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia — Casimiro Gonçalves.*

([1]) Aqui como adiante, as referências ao CPC são para a versão anterior à que foi aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.

([2]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

([3]) A Recorrente por certo queria dizer CPPT onde escreveu CPCivil, pois é a alínea *e*) do artigo 2.º do CPPT que prevê a aplicação subsidiária do CPC.

([4]) A Recorrente por certo queria dizer CPPT onde escreveu CPCivil, pois é a alínea *e*) do artigo 2.º do CPPT que prevê a aplicação subsidiária do CPC.

([5]) A Recorrente por certo queria dizer CPPT onde escreveu CPCivil, pois é a alínea *e*) do artigo 2.º do CPPT que prevê a aplicação subsidiária do CPC.

([6]) Nulidade também prevista na alínea *d*) do artigo 615.º, n.º 1, do CPC.

([7]) «O disposto nos números anteriores, bem como nos artigos subsequentes, aplica-se, com as necessárias adaptações aos despachos».

([8]) Apesar de termos conhecimento da existência dessa reclamação, ela terá eventualmente dado origem a um outro processo judicial.

([9]) E bem, atento o disposto, à data, na alínea *f*) do n.º 1 do artigo 474.º do CPC.

([10]) Cfr. artigo 202.º da Constituição da República Portuguesa.

([11]) «4 — O pedido de anulação da venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária que, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, no prazo previsto no artigo 60.º da lei geral tributária.

5 — Decorrido o prazo previsto no número anterior sem qualquer decisão expressa, o pedido de anulação da venda é considerado indeferido.

6 — Havendo decisão expressa, deve esta ser notificada a todos os interessados no prazo de 10 dias.

7 — Da decisão, expressa ou tácita, sobre o pedido de anulação da venda cabe reclamação nos termos do artigo 276.º.»

([12]) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado,* Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 13 ao artigo 125.º, p. 367.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

IRC. Fixação da matéria colectável. Correcção técnica. Métodos directos. Impugnação judicial.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 85.º da LGT, a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa (cfr. o seu n.º 1) e a ela aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa (cfr. o seu n.º 2).

II — Se os terrenos adquiridos para revenda nunca foram contabilizados como imobilizado corpóreo, após o decurso do prazo de três anos após a sua aquisição com isenção de sisa, a venda posterior dos mesmos não integra o conceito de mais valias devendo ser considerados como existências.

III — Por esta razão não pode operar-se a correcção monetária em função da desvalorização da moeda pretendida pela recorrente uma vez que a mesma apenas está prevista para as mais valias (artigo 43.º do CIRC).

Processo n.º 821/12-30.
Recorrente: A……., L.[da]
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., LDA NIPC ……., deduziu impugnação contra a liquidação de IRC de 1998, no montante total de € 2.859.495,76, com fundamento, na caducidade do direito à liquidação, vício de fundamentação da liquidação e erro na quantificação do rendimento.

Por sentença de 2 de Março de 2012, o TAF de Lisboa julgou a impugnação improcedente por não provada. Reagiu a ora recorrente, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes **conclusões:**

a) Na alínea e) do probatório da decisão recorrida escreveu-se, por lapso, a data de 25/07/1995, em vez da data de 25/07/1975, pelo que se requer a sua rectificação;

Não se rejeita, como está suposto pela sentença recorrida, que a administração fiscal possa, no caso, lançar mão dos critérios objectivos, de base técnico-científica para determinar a matéria tributável, como seja para determinar o montante dos preços de aquisição e de venda dos prédios com base nas suas escrituras. Este é um entendimento que encontra inteiro suporte no transcrito n.º 2 do art.º 51.º do CIRC.

Mas retirar daí a conclusão de que, na determinação do lucro tributável do exercício de 1998, a administração fiscal pode atender apenas a dois dos elementos susceptíveis de o influenciar é francamente de mais.

Toda a actividade existente entre os momentos de aquisição e de venda dos prédios e os efeitos fiscais próprios desse período de tempo são completamente ignorados pela decisão recorrida.

b) É completamente ignorado, pela decisão recorrida, que a avaliação directa atendeu, não à totalidade dos elementos positivos e negativos que contendem com a determinação da matéria tributável (segundo a experiência comum, é de pressupor que uma empresa tenha encargos com pessoal, gastos administrativos, lucros ou perdas em exercícios anteriores..., mas por cima de tudo isso se passou), mas apenas a dois elementos (os preços de aquisição e de revenda, como se o lucro tributável dependesse só da sua consideração;

c) O que a administração efectuou e a sentença recorrida confirmou foi uma espécie de correcção técnica realizada sobre um suposto resultado fiscal de contornos completamente desconhecidos, não se sabe se positivos ou negativos;

d) Ao contrário do sufragado na decisão recorrida, na avaliação directa da matéria tributável do IRC, a administração não pode deixar de ponderar os factos relevantes para a determinação da matéria tributável tendo em conta o momento de aquisição dos bens imóveis, ocorrido há mais de vinte anos, o tempo anormalmente longo em que os mesmos permaneceram no património da recorrente e a função económica e fiscal que os mesmos cumpriram durante esse longo tempo de mais de 20 anos;

e) Os prédios adquiridos para revenda, em 1969, 1971, 1973 e 1975 apenas cumpriram a função económica e fiscal de existências durante o tempo em que a sua aquisição esteve legalmente isenta de sisa, nos termos dos art 11º, n.º3, e 16.º,nº1, do CSISSD;

d) A partir do momento em que a aquisição desses prédios ficou sujeita à possibilidade legal de liquidação e de pagamento da sisa que seja devida, independentemente desta ser ou não efectuada, os prédios deixam de ter a natureza de existências, para passarem a corresponder a investimentos em imóveis, nos termos que estão previstos nos art.ºs 42.º e 43.º, n.º 2, do CIRC (versão vigente em 1998);

e) Os custos dos prédios adquiridos para revenda, em 1969, 1971, 1973 e 1975, apenas são contabilizados pelo preço efectivo da sua aquisição, nos termos dos art.º 25º, n.º 1, alínea a), e 26.º do CIRC, enquanto estes mantêm a natureza de existências;

f) Os custos a que se refere o artº 18.º n.º 3, alínea a), do CIRC, que são contabilizados na data em que se opera a transferência da propriedade, são apenas os custos que são suportados directamente com a venda das "mercadorias" geradoras dos proveitos e não os custos de aquisição das matérias-primas, serviços ou da aquisição das mercadorias vendidas;

g) A interpretação conjugada dos art.ºs 18º n.º 3, 25.º, n.º 1, alínea a), e 26.º do CIRC, no sentido de que os prédios adquiridos para revenda com isenção de sisa por dois ou três anos a contar da data da aquisição, mantêm a natureza fiscal de existências e que os custos da sua aquisição a contabilizar, na data da sua revenda verificada mais de vinte anos depois da data da aquisição, são apenas aqueles custos efectivamente suportados na sua aquisição ocorrida mais de vinte anos antes, é inconstitucional por patente violação dos princípios da igualdade, da justiça e da proporcionalidade, ínsitos no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no art.º 2.º e no artº 13.º ambos da CRP;

h) O custo a contabilizar em 1998, como valor de aquisição, efectuada em 1969, 1971, 1973 e 1975, dos prédios cuja revenda (em 1998) gerou os proveitos, deve ser, no mínimo, o valor de aquisição efectivo acrescido da correcção monetária, nos termos do artº 43.º n.º 1, do CIRC;

i) Ou o valor normal de mercado de cada um dos prédios, em termos correspondentes aos estabelecidos no art.º 58.º-A do CIRC, na versão actual, por este preceito introduzido pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro ter a natureza de uma interpretação do disposto nos art.º 25.º e 26.º no que diz respeito às aquisições e vendas de direitos reais sobre imóveis.

Consequentemente, e sempre, a decisão recorrida dever ser revogada e decretada a procedência da impugnação e a anulação do acto de liquidação impugnado.

Não houve contra-alegações.

Foi efectuada a correcção do erro material de escrita a que se refere a recorrente na sua conclusão a) de recurso.

O EMMP pronunciou-se e emitiu parecer no sentido de ser julgado procedente o recurso quanto à pretendida aplicação da correcção monetária com base na desvalorização da moeda, e conforme previsto nos arts. 17.º n.º 1 e 43.º do CIRC..

2 - FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:

a) A impugnante entregou dentro do prazo a declaração de rendimentos de IRC relativa ao ano de 1998 (cfr. fls. 27 do procedimento de reclamação graciosa);

b) Na sequência de uma acção de inspecção que lhe foi efectuada, veio a ser-lhe fixado um lucro tributável de Esc.: 1.277.211.677$00 (€ 6.370.704,99), de acordo com a fundamentação constante do projecto de conclusões de relatório de inspecção e conclusões da acção de inspecção, de fls. 22 a 34 do procedimento de reclamação graciosa e fls. 19 a 26 do processo administrativo apensos, que aqui se dão por integralmente reproduzidas, em resultado de não se encontrarem inscritas diversas operações activas e passivas realizadas pela impugnante (cfr. fls. 19 e segs. do processo administrativo apenso;

c) As conclusões da acção de inspecção são do seguinte teor «F*ace ao exposto, e conforme já havia sido demonstrado no Projecto de Conclusões de Relatório, os resultados fiscais apurados pela Administração Fiscal, resultam única e exclusivamente, do acréscimo ao lucro tributável declarado pelo sujeito passivo do valor correspondente ao lucro real e efectivo verificado numa operação que, voluntariamente, foi omitida pelo sujeito passivo do valor correspondente ao lucro real e efectivo verificado numa operação que, voluntariamente, foi omitida pelo sujeito passivo na contabilidade e, consequentemente, não foi considerado nos resultados fiscais pró si apurados e declarados. Por outro lado, e porque relativamente a essa operação foi possível determinar e quantificar de forma clara, concreta e objectiva, os custos e os proveitos que lhe estão subjacentes, não poderá proceder-se ao apuramento dos resultados fiscais por recurso à aplicação de métodos indirectos, como o sujeito passivo veio argumentar no seu direito de audição, por não se verificar nenhuma das condições previstas no artigo 88º, da Lei Geral Tributária.»* (cfr. fls. 25 PA apenso)

d) O objecto social da impugnante é o exercício da indústria e comércio de construção de prédios urbanos para revenda e compra e venda de propriedades (cfr. relatório inspecção e fls. 138 dos presentes autos);

e) Em 25/07/1975-a impugnante comprou metade indivisa do prédio rústico inscrito na matriz predial rústica da freguesia de …….., sob o artigo cadastral n.º 23, Secção R, pelo preço de Esc.: 3.325.000$00 (fls. 32 do relatório de inspecção);

f) Em 10/07/1969 a impugnante comprou um terço indiviso do prédio rústico inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ……., sob o artigo cadastral no 24, Secção R, pelo preço de Esc.: 321.661$00 (fls. 32 do relatório de inspecção e fls. 143 do PA);

g) Em 03/12/1973 a impugnante comprou metade indivisa do prédio rústico inscrito na matriz predial rústica da freguesia de …….., sob o artigo cadastral n.º 24, Secção R, pelo preço de Esc.: 250.000$00 (fls. 32 do relatório de inspecção e fls. 145 do PA);

h) Em 01/06/1971 a impugnante comprou o prédio rústico inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ……, sob o artigo cadastral n.º 24, Secção R, pelo preço de Esc.: 3.000.000$00 (fls. 32 do relatório de inspecção) e fls. 144 do PA;

i) Em 05/05/1996 a impugnante celebrou com a sociedade "B……, SA", por documento particular, contrato promessa de compra e venda relativamente aos prédios identificados nas alíneas e), f), g) e h), que aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 115 a 121 do PA anexo);

i) Após a celebração do contrato-promessa de compra e venda a promitente compradora, "B……., SA", fez a terraplanagem e limpeza dos terrenos e colocou uma placa informativa alusiva ao "C……" (depoimento das testemunhas);

j) Os prédios identificados nas alíneas e), f), g) e h) foram vendidos pela impugnante em 21/04/1998 à sociedade "B……., SA", pelo preço total de Esc.: 1.250.000.000$00, respectivamente, Esc.: 333.000.000$00, Esc. 662.000.000$00, Esc.: 90.000.000$00 e Esc.: 165.000.000$00, a que acresceu o montante de Esc.: 33.000.000$00 pago ao abrigo da alínea c), da cláusula 3ª do contrato-promessa (cfr. fls. 83 a 87 e 89 a 109 do processo administrativo apenso);

k) A impugnante foi notificada da liquidação adicional n.º 8310010257 de IRC do ano de 1998, no valor total de € 2.859.495,76, a qual foi regularizada parcialmente, encontrando-se em dívida à data de 14/11/2006, o montante de € 477.259,14 (cfr. fls. 17 a 22 do PA apenso);

l) Em 29/10/2002 a impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação adicional a qual veio a ser indeferida por despacho de 11/07/2006 do Director de Finanças Adjunto, que aqui se dá por integralmente reproduzida (cfr. fls. 79 a 81 do procedimento de reclamação graciosa apenso);

m) A decisão de indeferimento remete para a fundamentação do projecto de decisão, tendo o parecer o seguinte teor «*Concordo com o teor da presente informação, pelo que sou de parecer que o pedido da reclamante seja indeferido. Visto que a quantificação indirecta da matéria tributável tem carácter subsidiário face à quantificação directa (v. n.º 1 do art. 85º LGT), e que estavam reunidos os elementos necessários à quantificação directa e exacta dos rendimentos omitidos, nomeadamente as escrituras que titularam quer a aquisição dos terrenos quer a sua venda, não havia fundamento para se proceder à avaliação indirecta da matéria tributável, pelo que a correcção contestada não merece censura. A alegada tradição aquando da celebração do Contrato Promessa de Compra e Venda, em 1996, não foi provada pela ora reclamante. Por outro lado, existem fortíssimos indícios (V. § 3.2.11 a 3.2.14 desta informação) que nos convencem do oposto, pelo que o facto tributário deve situar-se cronologicamente no exercício fiscal da escritura de venda, ou seja 1998, o que, por conseguinte, faz baquear a alegação de caducidade da liquidação pelo ora reclamante*.» (cfr. fls. 68 do procedimento de reclamação graciosa);

n) Em 14/07/2006 a impugnante foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. fls. 81 a 83 do procedimento de reclamação graciosa);

o) A presente impugnação foi remetida por correio ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa em 31/07/2006 e deu entrada na secretaria deste Tribunal em 02/08/2006 (cfr. carimbo oposto no rosto da petição inicial a fls. 2 e fls. 20 dos autos).

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Lisboa, julgou a impugnação improcedente por entender que:

"**A……., LDA** NIPC ……., veio deduzir impugnação contra a liquidação de IRC de 1998, no montante total de € 2.859.495,76, com fundamento, na caducidade do direito à liquidação, vicio de fundamentação da liquidação e erro na quantificação do rendimento.

Conclui, pedindo a anulação da liquidação de IRC e juros impugnados e a Administração Fiscal condenada a proceder à devolução à impugnante do montante pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

Notificada a Fazenda Pública para contestar, veio juntar o processo administrativo do qual consta informação, a considerar como contestação. Naquela informação são apreciadas as questões suscitadas pela impugnante, na qual se suscita ainda a excepção de extemporaneidade.

A impugnante respondeu à referida excepção nos termos constantes de fls. 59 e 60.

Tendo sido requerida a produção de prova testemunhal, procedeu-se à realização da diligência de inquirição das testemunhas indicadas, conforme acta de fls. 87 a 89 dos autos.

As partes foram notificadas para alegações, prerrogativa de que ambas usaram, mantendo no essencial as posições vertidas nos articulados iniciais.

Dada vista dos autos ao Digno Magistrado do Ministério Público, pelo mesmo foi emitido douto parecer de fls. 126 a 128, no sentido da parcial procedência da impugnação.

Na sequência do parecer foi solicitado à Fazenda Pública para informar se ao valor de aquisição dos prédios objecto dos autos foram aplicados os coeficientes constantes da Portaria n.º 280/98, de 6/5 que respondeu informando nos termos constantes de fls. 133 a 142.

Notificada a impugnante da aludida informação pronunciou-se nos termos constantes de fls.146 s 147, no sentido de considerar irrelevantes todas as considerações jurídicas.

Dada vista ao Digno Magistrado do Ministério complementou o seu parecer, concluindo no sentido da total improcedência da impugnação.

SANEAMENTO PROCESSUAL

(…)

DA MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

De acordo com os elementos existentes nos autos, apurou-se a seguinte matéria de facto:

Factos não provados

(…)

Motivação

(…)

Questões a decidir:

- da caducidade de deduzir impugnação
- da caducidade da liquidação;
- do vício de fundamentação da liquidação;
- do erro na quantificação do rendimento.

Dado que estão em causa vícios conducentes à eventual anulação dos actos em questão, cumpre a este Tribunal conhecer dos mesmos, sendo que a respectiva apreciação será feita pela ordem cuja procedência determine, segundo o critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, nos termos do disposto no art. 124º, n.º 1 e n.º 2, alínea a) do CPPT.

DO DIREITO
Da caducidade de deduzir impugnação
(…)
Da caducidade do direito à liquidação.
(…)
Falta de fundamentação
(…)
Do erro na quantificação do rendimento

Na perspectiva da impugnante a liquidação é ilegal porque a matéria colectável foi fixada por avaliação directa, quando devia ter sido com recurso a métodos indiciários, em virtude de, no seu entender, verificar-se a inexistência e a insuficiência de elementos de contabilidade.

De acordo com o art. 16º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) são três os métodos possíveis de utilizar para o apuramento da matéria colectável em sede de IRC.

A saber:

- por declaração do contribuinte;
- pelos serviços da DGI, na falta de declaração;
- por métodos indiciários.

No caso das empresas, a tributação consubstancia-se no seu rendimento real e efectivo, que constitui a matéria colectável, por imperativo constitucional prescrito no artigo 107º n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

A determinação desse rendimento real e efectivo será, pois, em primeira linha, o declarado pelo contribuinte. Contudo, como forma controlar e de evitar a fraude e evasão fiscais, são cometidos à Administração Fiscal através dos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, um poder/dever de fiscalização (cfr. arts. 107º e 108º do CIRC).

Nos termos da alínea d) do aº 1 do art.º 51 do CIRC, na redacção originária, a determinação da matéria colectável por métodos indiciários efectuava-se quando se verificassem *erros e inexactidões na contabilização das operações ou indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.*

Por seu turno, dispunha o n.º 2 do mesmo preceito que *a aplicação de métodos indiciários em consequência de anomalias e incorrecções da contabilidade só poderá verificar-se quando não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável (...)*

Actualmente, é o artigo 52º CIRC que se refere à questão remetendo para os pressupostos desta forma de avaliação previstos nos artigos 87º a 89º da LGT. A mesma doutrina consta do artigo 84º depois da redacção que lhe foi dada pelo artigo 3º do Decreto - Lei n.º 472/ 99, de 8/11.

A avaliação por métodos indiciários é subsidiária da avaliação directa, aplicando-se, sempre que possível as regras próprias desta, baseando-se sempre em critérios objectivos (artigos 84º, n.º 1 e 85º, nºs 1 e 2 da LGT; *vide* Ac. do STA de 24/01/2001, processo nº024959, *in* http://www.dgsi.pt/).

Naturalmente a forma privilegiada para determinação dos rendimentos sujeitos a tributação é a avaliação directa, baseada na auto confissão do sujeito passivo (artºs. 82º, n.º 1 e 81º LGT), assente na presunção de verdade que gozam as declarações do contribuinte (conforme dispunha o artigo 78 do CPT, e prevê agora o art.º 75, n.º 1, da LGT).

Porém, esta presunção é ilidível. Se a contabilidade for infiel, isto é, se não reflectir *todas as operações realizadas pelo sujeito passivo* (cfr. art.º 17º, n.º 3, alínea b) do CIRC em conjugação com o n.º 2 do artigo 75º da LGT), e assim ocultar a *imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa* (n.º 4 do POC) falece a credibilidade nela depositada, arredando-se a presunção de verdade inicial creditada ao contribuinte.

A expressão métodos indiciários mais não é do que um dos métodos de prova indirecta a que recorre a Administração Fiscal, sempre que não pode basear a existência ou quantificação de uma obrigação fiscal nos elementos voluntariamente fornecidos pelo sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe são imputados pela lei.

Assim, o recurso a presunções ou valores estimados só está legitimado desde que se verifiquem dois pressupostos:

- a existência de anomalias ou irregularidades na contabilidade;
- e que não seja possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de acordo com as prescrições legais.

Passando à análise da situação dos autos em concreto, e atendo-nos à fundamentação corporizada nos relatórios de inspecção, temos de concluir ser a mesma suficiente para a Administração proceder ao apuramento da matéria colectável pelo método de quantificação directa, não se mostrando verificado os pressupostos para a avaliação indirecta.

Na verdade, constatou-se que a impugnante não contabilizou custos e proveitos, o que constitui irregularidades de índole contabilística.

Tal erro, contudo, não é bastante para sustentar o recurso a presunções pois não se extrai da nota de fundamentação o outro requisito legitimador: a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de acordo com as prescrições legais.

A impugnante não alegou nem demonstrou a realização de outros custos, para além dos considerados pela Administração, necessários à realização dos proveitos em causa. Nem, tão pouco, conseguiu suscitar a dúvida sobre os pressupostos em que assentou a quantificação levada a efeito pela Administração Fiscal.

Do relatório de fls. 25 a 33 do procedimento de reclamação graciosa, dá-se nota dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria colectável, das diligências efectuadas e dos documentos recolhidos que permitiram a determinação da matéria colectável por avaliação directa.

Concorda-se inteiramente com o entendimento vertido no procedimento de reclamação graciosa, a fls. 74, «*Ora, não obstante as anomalias apuradas nas contabilidade do sujeito passivo, os Serviços consideraram que possuíam elementos que permitiam a determinação da matéria colectável. Através da análise do relatório de inspecção, verifica-se que foi possível identificar e quantificar exactamente o valor de venda dos imóveis, e ao contrário do que é alegado pela reclamante, foi tido em conta o custo de aquisição dos terrenos que ora foram vendidos, conforme fls. 32 dos presentes autos.*

Conforme mencionado no relatório de inspecção, na sequência das diligências efectuadas, não foi possível reunir indícios fundamentados quanto à existência de outras operações, com influência directa no cálculo e apuramento dos resultados fiscais declarados.

Assim, procederam correctamente os Serviços ao efectuar apenas correcções técnicas devidamente justificadas e orientadas no sentido da busca da verdade material, aceitando como base a contabilidade do contribuinte. Não pode a A.F. proceder a avaliação indirecta uma vez que a quantificação directa e exacta dos elementos — custos e proveitos — inerentes à operação omitida é possível.»

Citando Saldanha Sanches, há que ter sempre presente que a avaliação indiciária, «*Marcada por uma inultrapassável incerteza e exigindo uma cuidadosa fundamentação, tem que se conservar como a última ratio fisci, pois um uso indevido e banalizado conduz necessariamente a uma denegação das garantias que devem acompanhar a sua utilização*.» ("A quantificação da obrigação tributária, Deveres de Cooperação Autoavaliação e Avaliação Administrativa" *in* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, págs. 396 a 397).

Mas, acima de tudo, não se demonstrou a impossibilidade de comprovação e quantificação directa exigida pelo art. 51º n.º 2 do CIRC, pelo contrário, ficou demonstrado que os Serviços de Inspecção Tributária possuíam elementos que permitiram a determinação da matéria tributável por avaliação directa.

Assim, improcede este fundamento.

Quanto ao segundo fundamento alegado pela impugnante, em que sustenta que o valor de aquisição dos terrenos não se subsume ao valor de 1998, devendo ser corrigido com base nos coeficientes de desvalorização da moeda, contrapõe a Administração Tributária que os prédios foram adquiridos pelo Impugnante para revenda e, por isso, com isenção de Sisa, por exercer a actividade de construção de prédios urbanos para revenda e compra e venda de propriedades, não podendo, por isso, caracterizar esses terrenos como imobilizado corpóreo, mas como mercadorias, daqui resulta a impossibilidade de considerar a actualização monetária prevista para as mais-valias e menos-valias.

Como resulta da factualidade provada, a impugnante não contabilizou, as operações passivas de compra dos terrenos na conta de mercadores, nem considerou os valores recebidos em cumprimento do contrato-promessa e contrato definitivo de compra e venda dos mesmos terrenos.

De acordo com o estatuído no artigo 20º do CIRC, consideram-se proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção norma ou ocasional, básica ou meramente acessória.

Por sua vez, o artigo 43º do CIRC, considera mais-valias, os ganhos obtidos mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, e, bem assim, os derivados de sinistros ou os resultantes da afectação permanente dos elementos do activo imobilizado a fins alheios à actividade exercida.

Relativamente aos activos imobilizados é costume distinguir entre activos técnicos (imobilizações corpóreas e imobilizações incorpóreas) e os activos financeiros. Enquanto, no que respeita às existências, estas são constituídas sobretudo pelos *stocks*: as matérias-primas e os produtos acabados (cfr. C. Baptista da Costa/G. Correia Alves, Contabilidade Financeira, pág. 85 e segs. e J.a. Pinheiro Pinto, tratamento Contabilístico e Fiscal do Imobilizado, Areal Editores, 2005).

Quanto às existências, ao contrário do que acontece com outros activos, o CIRC estabelece critérios da sua valorimetria (cfr. artigo 26º do CIRC).

Por seu lado, o artigo 27º do CIRC consagra o princípio da manutenção dos critérios de valorimetria das existências nos sucessivos exercícios.

Ora, a impugnante tem como objecto social o exercício da indústria e comércio de construção de prédios urbanos para revenda e compra e venda de propriedade (cfr. alínea d) da matéria de facto).

Como resulta do probatório a Administração considerou o custo dos terrenos e os proveitos advindos da sua venda.

Ora, os bens que integram o activo imobilizado de uma sociedade têm carácter de permanência e estão directamente afectos à produção e nela utilizados, concretizando o respectivo capital fixo, cujo destino normal não é a alienação mas a afectação à actividade empresarial.

Tais bens, podem ser alienados, dando lugar, então, a uma mais-valia ou a uma menos-valia, de acordo com o disposto no artigo 43º do CIRC.

Assim sendo, não pode considerar-se os terrenos como integrantes do activo imobilizado da impugnante, visto que as mais-valias traduzem-se num ganho ou perda ocasional e imprevista, sem qualquer ligação com o exercício da actividade desenvolvida e, como se viu, a alienação dos terrenos teve em vista a prossecução do objecto social da impugnante, no decurso do desenvolvimento da sua actividade normal.

Pelo exposto, não podem considerar-se os terrenos em causa como integrantes do activo imobilizado, pelo que a venda respectiva não dá origem a mais-valias, por integrar-se no rendimento global da impugnante, onde terá se ser considerado como proveito (vide neste sentido Ac, do STA de 30/04/2003, processo n.º 0232/03, in http:/ /www.dgsi.pt).

Assim sendo, não tem aplicação ao caso em apreço a correcção monetária das mais-valias, a que alude o artigo 43º do CIRC (redacção vigente à data dos factos).

Concluindo, a liquidação adicional de IRC do ano de 1998 não padece das ilegalidades que lhe são assacadas.

Devolução da quantia paga e juros indemnizatórios

Formulou ainda a impugnante o pedido relativo à devolução da quantia que pagou e juros indemnizatórios desde a data em que efectuou o pagamento.

Não lhe assiste tal direito, uma vez que não verificam os requisitos previstos no artigo 43º da LGT.

Assim, resulta claro que tal pedido deve improceder.

DECISÃO

Termos em que, pelos fundamentos expostos, julga-se a impugnação improcedente, por não provada."

DECIDINDO NESTE STA

Sendo pelas conclusões das alegações de recurso que se delimita o objecto do mesmo temos que no presente recurso se questiona a actuação da Fazenda Pública que cumpre analisar.

A Fazenda Pública recorreu à avaliação directa para apurar o lucro tributável o que a impugnante questionou perante a 1ª Instância mas que, agora, acaba por aceitar por respeito ao disposto no artº 51º n.º 2 do CIRC e portanto a questão que se coloca já não é a de saber se ao contrário do seguido se impunha à Administração tributária determinar o IRC que era devido, exclusivamente por métodos indirectos, mas apenas a de saber se está correcta a consideração do proveito exclusivamente com os elementos/valores disponíveis quanto à compra e quanto à venda dos terrenos referidos no probatório e com desprezo por outros elementos (custos, incluídos) conformadores do proveito obtido com a venda dos prédios em causa. E, questiona-se a sentença recorrida no segmento em que conheceu do eventual erro na quantificação do rendimento que considerou inexistir.

A final, não se conforma a recorrente com a avaliação directa nos termos em que foi efectuada sem que tenha sido considerada, ao menos a "depreciação da moeda" ou a consideração do valor normal de mercado a que se refere o artº 58-A do CIRC aditado pelo DL 287/2003 de 12 de Novembro, o que a nosso ver, para obter resposta, levanta o problema da qualificação dos terrenos adquiridos e vendidos pela impugnante.

Em suma: A questão a decidir prende-se com a legalidade da correcção efectuada quanto à liquidação adicional de I.R.C. relativa ao exercício de 1998.

Quid júris?

A actividade desenvolvida pela recorrente é o exercício da indústria e comércio de construção de prédios urbanos para revenda e compra e venda de propriedades, e com a alienação dos bens em causa a recorrente obteve um ganho, o qual é de considerar inequivocamente como proveito — art. 20.º n.º 1 do CIRC.

Acontece que os mesmos não foram contabilizados, tendo sido apurado lucro por métodos directos (correcção meramente aritmética).

Segundo o art. 17º, n.º 1, do CIRC, o lucro tributável é calculado, levando em conta as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no período em causa e não reflectidas naquele resultado, "*eventualmente corrigidos nos termos deste Código*."

No nosso caso a Administração Fiscal dispunha de tais elementos e daí ter recorrido à avaliação directa que a recorrente, agora, já aceita.

A sindicância da sentença recorrida no segmento em que conheceu do eventual erro na quantificação do rendimento, que considerou inexistir, não merece acolhimento. É que a recorrente não demonstrou quais os custos em que incorreu para obter os proveitos que teve. E o ónus cabia-lhe a si como uniformemente tem entendido a Jurisprudência deste STA (por todos vide o Ac. deste STA de

02/04/2014 tirado no rec. 01510/13). A Administração Fiscal utilizou os elementos que tinha ao seu dispor (custos de aquisição dos terrenos e proveitos com a venda dos mesmos).

Resta apreciar qual a qualificação a dar aos terrenos adquiridos e vendidos referidos nos autos para saber se ao menos deveria a Administração Fiscal ter considerado nos custos a contabilizar em 1998, como valor de aquisição, efectuada em 1969, 1971, 1973 e 1975, dos ditos prédios cuja revenda (em 1998) gerou os proveitos, pelo menos o valor de aquisição efectivo acrescido da correcção monetária, nos termos do artº 43.º n.º 1, do CIRC ou o valor normal de mercado de cada um dos prédios, em termos correspondentes aos estabelecidos no art.º 58.º-A do CIRC, na versão actual por, no dizer da recorrente, este preceito introduzido pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro ter natureza interpretativa do disposto nos art.º 25.º e 26.º no que diz respeito às aquisições e vendas de direitos reais sobre imóveis.

Os terrenos foram adquiridos para revenda mas nunca foram contabilizados como imobilizado corpóreo e, assim sendo a venda dos mesmos, na nossa óptica não integra o conceito de mais valias, nem a natureza fiscal real de investimento em imóveis sujeitos ao regime constante do artº 43º do CIRC na versão de 1998.

Com efeito: *(I - No contexto da actividade empresarial, as mais-valias referem-se a ganhos obtidos na alienação do activo imobilizado, quer corpóreos quer incorpóreos, bens que estão funcionalmente afectos à actividade, permanecendo de forma relativamente estável no seu património, e apenas são tributadas quando realizadas) - Assim se decidiu no Ac. deste STA de 09/05/2012 tirado no recurso n.º 0269/12-*. Por esta razão não pode operar-se a correcção monetária em função da desvalorização da moeda pretendida pela recorrente, uma vez que a mesma apenas está prevista apenas para as mais valias (artº. 43.º do CIRC).

Quanto à solução propugnada pela recorrente (em alternativa) de considerar o valor normal de mercado dos ditos bens, o qual apenas posteriormente veio a ser previsto no art. 58º.-A do CIRC, na redacção dada pelo Dec.-Lei n.º 287/03, de 12/11, trata-se de questão nova não tratada na decisão recorrida insusceptível portanto de ser apreciada por este STA.

Em conclusão:

A Administração Fiscal tratou os terrenos como existências, porquanto após o decurso do prazo de 3 anos após a data de aquisição dos terrenos para revenda sem que tal tenha sucedido com as inerentes consequências em termos de perda do benefício de isenção de sisa os mesmos não foram contabilizados no activo imobilizado corpóreo da empresa impugnante. A nosso ver andou bem a recorrida ao abster-se de considerar correcções monetárias porquanto não se podia falar de mais-valias e face à ausência de outros elementos (custos eventualmente suportados pela impugnante com a manutenção e venda dos referidos terrenos) preocupou-se apenas em calcular os proveitos obtidos com a sua alienação, com os elementos que tinha ao seu dispor mediante avaliação directa para determinar a matéria tributária o que não lhe pode ser censurado, sendo certo que a recorrente não demonstrou custos que devessem ser considerados.

Consequentemente, falece a pretensão da recorrente à míngua de ilegalidade da actuação da Administração tributária na determinação e liquidação do tributo impugnado que julgamos ter seguido a melhor interpretação dos ditames legais (incluindo dos art.ºs 18º n.º 3, 25.º, n.º 1, alínea a), e 26.º do CIRC) com respeito pelos normativos constitucionais designadamente os respeitantes aos princípios da igualdade, da justiça e da proporcionalidade quando qualificou como existências os prédios em causa nos autos e quando considerou apenas o seu custo de aquisição e o preço de venda, à mingua de outros elementos relativos a custos que à impugnante competia apresentar por ser essa a qualificação adequada a que se refere o POC (Plano Oficial de Contabilidade) em 5.3.1 o qual estabelece que de regra serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

(Existências, no dizer de Humberto Ribeiro CONTABILIDADE FINANCEIRA II disponível em http://www.ipb.pt/~hn2r/index_files/sebenta2.pdf; são todos os bens armazenáveis adquiridos ou produzidos pela empresa e que se destinam à venda ou a serem incorporados na produção. Pode-se distinguir e classificar esses bens em: (…) Mercadorias: bens adquiridos para posterior venda, não estando sujeitos a qualquer transformação dentro da empresa). É exactamente o facto/possibilidade de a impugnante poder apresentar custos, que não apresentou que afasta a violação dos princípios constitucionais que invoca uma vez que podia, eventualmente, a consideração de tais custos conduzir a resultados distintos e mais favoráveis para si. Não o tendo feito, não podem agora ser considerados, sendo omissão que sibi imputat. E, estando a ser analisada uma avaliação directa não podem ser considerados outros custos pelo Tribunal que não sejam os que foram documentados e demonstrados e já considerados pela Administração Fiscal. Por outro lado, a qualificação dos terrenos em causa, no contexto factual fixado no probatório, como existências não decorre de qualquer aleatoriedade da Administração Tributária mas de princípios e regras contabilísticas contidas no POC de observância generalizada. É que tendo a empresa recorrente por objecto a compra de imóveis para revenda, os prédios que em cada momento fazem parte do seu activo podem estar afectos a dois fins: ou destinarem-se a ser revendidos, caso em que serão tratados como existências ou mercadorias, fazendo parte do activo permutável ou então servirem como

investimento, caso em que fazem parte do activo imobilizado da empresa. Há no entanto uma condição para este último enquadramento: que sejam relevados contabilisticamente como tal, o que no caso dos autos não sucedeu (vide als b) e c) do probatório) sendo que a recorrente não levou à sua contabilidade a aquisição dos prédios em causa nem como existências nem como activo imobilizado. A finalizar cabe a observação de que o princípio da igualdade não tem aplicação para a situação dos autos uma vez que estamos perante um caso de incumprimento de obrigações fiscais. Caso houvesse cumprimento dessas obrigações e a actividade da administração fiscal fosse díspar relativa a situação tributária congénere, é que podia ser invocado. Também não faz sentido a invocação da violação dos princípios da justiça e da proporcionalidade, mesmo considerando o elevado montante do tributo liquidado quando a tributação resulta da aplicação de taxas legalmente previstas e aprovadas para aplicação universal.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes do STA em negar provimento ao recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado — Dulce Neto.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Matéria de Direito. Matéria de Facto. Incompetência do Supremo Tribunal Administrativo. Incompetência Em Razão da Hierarquia

Sumário:

I — O Supremo Tribunal Administrativo apenas tem competência para conhecer de decisões dos tribunais tributários quando estiver em causa matéria exclusivamente de direito.

II — Pretendendo o recorrente que a sentença não relevou determinados factos vertidos em documento que juntou e que conduziriam a decisão diferente, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para dele conhecer o TCA e não o STA.

Processo n.º 840/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., com sinais nos autos, inconformado, recorre da sentença proferida pelo TAF do Porto, datada de 27/09/2013, que julgou improcedente a presente impugnação judicial que havia deduzido contra a 2ª avaliação efectuada no âmbito do IMI, relativamente a um prédio de sua propriedade.

Alegou, tendo concluído nos seguintes termos:

A) Em 2003 foi atribuído ao mesmo prédio, então com a área coberta de 100 m2 e descoberta de 1200 m2 o valor patrimonial de 44.240,87 € (doc. 1).

B) Em 19/12/2006 em nova avaliação feita já ao abrigo do CIMI e tendo o prédio a mesma área total de 1300 m2 foi atribuído o valor patrimonial tributário de 131.270,00 €.

C) Ao dito prédio foi retirado por destaque uma área de 840,20 m2, passando o mesmo a ter uma área total de apenas 339,80 m2 e ficando, por isso, substancialmente desvalorizado em termos patrimoniais e de mercado.

D) O prédio perdeu valor, já que o lote de terreno destacado era a parte mais valiosa do mesmo e, passando a constituir um prédio autónomo, foi objecto também de avaliação para efeitos de IMI.

E) Pelo que não se vislumbra à luz de que princípios tal prédio foi valorizado no espaço de apenas 1 ano em mais 23.610,00 €.

F) O recorrente discordou dos critérios utilizados e das áreas fixadas pela Comissão para chegar ao valor final e fez prova disso através de documento que juntou elaborado por um gabinete de arquitectura e que não foi impugnado.

G) Os Serviços Tributários consideraram que o prédio tem uma área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação de 190,6490 m2 (vide item A da fórmula utilizada) e a partir desse dado e aplicando os restantes coeficientes atingiram o valor final de 152.340,00 €.

H) O gabinete de arquitectura que vistoriou o prédio e fez o cálculo do VT à luz dos critérios legais, demonstra que a área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação a considerar deve ser apenas de 132,199 m2, o que, após a aplicação dos coeficientes idênticos aos aplicados pela Comissão de Avaliação, daria um VT de 107.392,32 € (vide doc. que se juntou).

I) Na verdade, e contrariamente ao definido pela Comissão de Avaliação, a Aa -área bruta privativa é de apenas 97, a Aa-área bruta dependente é de 100, a Ac - área de terreno livre até ao limite de 2 vezes da área de implantação é de 200 e Ad - área de terreno livre que excede o limite de 2 vezes da área de implantação é de 39,8.

J)Tendo estes valores em conta e aplicando os coeficientes 1, 0,3, 0,025 e 0,005 aos diversos factores atinge-se os sub-totais de 97,30,5 e 0,199 e o total referido de A=132,199 m2.

L) O VT correcto, utilizando o Vc-valor/m2 base de 615 €, tal como utilizou também a Comissão, deveria ser o de 107.392,32 € para o prédio actual, sem os referidos 840,20 m2.

M) O acto impugnado fez uma errónea quantificação do valor patrimonial tributário do prédio e, por isso, violou o disposto no CIMI, pelo que deve ser anulado e, em consequência, declarar-se que ao prédio da impugnante deve ser fixado o valor patrimonial tributário de 107.392,32 ou, se assim não se entender, o de 131.270,00 €.

N) A douta sentença fez errada interpretação da lei, não atentou no documento elaborado pelo gabinete de arquitectura que demonstra os factos alegados pelo impugnante e, por isso, não fez uma correcta aplicação dos critérios legais fixados na lei para avaliação do VT do prédio em questão.

O) Deve, por isso, ser revogada, com as legais consequências.

Termos em que deve julgar-se o presente recurso procedente, com as legais consequências.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Já neste Tribunal, o Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

Vem interposto recurso da sentença do TAF do Porto de 27.09.13 que julgou totalmente improcedente a impugnação deduzida pelo ora recorrente visando a anulação do acto de 2.ª avaliação do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2400 da freguesia da ……., em Vila Nova de Gaia.

Como é jurisprudência corrente deste Supremo Tribunal, "o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, se nas conclusões do respectivo recurso se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja das ilações de facto que se devem retirar dos mesmos" (cfr., para além do aresto citado na Alegação do recurso, e entre muitos outros, os recentes Acs. do STA de 09.01.13 e 04.09.13, in procs. n.ºs 0653/12 e 0164/12, respectivamente).

Ora, embora o recorrente afirme que a sentença recorrida "fez errada interpretação da lei, a verdade é que nas Conclusões da sua Alegação do Recurso apenas questiona a matéria de facto em que se fundamenta o acto de avaliação impugnado e a sentença recorrida, alegando, nomeadamente, que esta "não atentou no documento elaborado pelo gabinete de arquitectura que demonstra os factos alegados pelo impugnante e, por isso, não fez uma correcta aplicação dos critérios legais fixados na lei para avaliação do VT do prédio em questão" - cfr. Conclusões H e N.

Entende-se, neste contexto, que o presente recurso não se fundamenta exclusivamente em matéria de direito, razão pela qual opera incompetência deste Tribunal, sendo competente para dele conhecer o TCA Norte (art. 280º nº1 CPPT e arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) do ETAF).

É o meu parecer.

Vem o processo à sessão sem vistos, uma vez que a questão a decidir é de manifesta simplicidade.

Cumpre decidir.

Levaram-se ao probatório da sentença recorrida os seguintes factos que se reputaram com interesse para a decisão da causa:

1. O prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2400 da Freguesia da ……. foi objeto de avaliação em 06/01/2008 (ficha de avaliação n.º 002016352) que lhe atribuiu o valor patrimonial de 154.880,00 € (cfr. fls. 43-45 do Processo Administrativo apenso)

2. Naquela avaliação foram considerados como elementos do prédio os seguintes:

- afetação: habitação
- n.º de pisos: 2
- tipologia/divisões: T2
- área total do terreno: 339,8000 m2
- área de implantação do edifício: 100,000 m2
- área bruta de construção: 197,000 m2
- área bruta dependente: 0,0000 m2

- área bruta privativa: 197,0000 m2
- tipo de coeficiente de localização: habitação
- coeficiente de localização: 1,40
- coeficiente de moradia: 0,09

(cfr. fls. 43-45 do Processo Administrativo apenso)

3. Notificado em 28/01/2008 da avaliação efetuada ao prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2400 da Freguesia da …… o aqui Impugnante A……., NIF …… requereu em 21/02/2008 (através do requerimento constante de fls. 27 do Processo Administrativo apenso) a realização de 2ª avaliação, indicando-se a si próprio para intervir na Comissão de Avaliação, e ali referindo que «em 19/12/2006 ao mesmo prédio, ainda dele fazendo parte um terreno de 840,200m2 posteriormente destacado, foi atribuído o valor patrimonial de 131.270,00 €» (cfr. fls. 27 do Processo Administrativo apenso)

4. O prédio foi objeto da 2ª avaliação em 16/09/2008 (ficha de avaliação n.º 2249576) que lhe atribuiu o valor patrimonial de 152.340,00 € (cfr. fls. 8, e fls. 46-47 do Processo Administrativo apenso).

5. Naquela 2ª avaliação foram considerados como elementos do prédio os seguintes:

- afetação: habitação
- n.º de pisos: 2
- tipologia/divisões: T2
- área total do terreno: 339,8000m2
- área de implantação do edifício: 100,000 m2
- área bruta de construção: 197,000 m2
- área bruta dependente: 0,0000 m2
- área bruta privativa: 197,0000 m2
- tipo de coeficiente de localização: habitação
- coeficiente de localização: 1,40
- coeficiente de moradia: 0,09

(cfr. fls. 46-47 do Processo Administrativo apenso).

6. Foram ainda considerados naquela 2ª avaliação, da seguinte forma como elementos de qualidade e conforto, nos seguintes coeficientes:

- Localização excecional - Coeficiente 0,100: vistas panorâmicas: para mar, rios, montanhas, zonas verdes, outros elementos visuais, naturais ou artificiais - frente à praia
- Estado deficiente de conservação - Coeficiente - 0,050: fissuração nas estruturas, cobertura em mau estado de conservação, deterioração acentuada pela proximidade do mar nos revestimentos de piso, paredes e tetos

(cfr. fls. 46-47 do Processo Administrativo apenso).

7. No descritivo daquela 2ª avaliação consta ainda a seguinte menção: «A Comissão alterou o valor da 1ª avaliação por se tratar de uma casa que foi clandestina e se encontra legalizada desde 2007 (ver doc. de alvará de liçª de obras n.º 1110/07 junto ao proc.) pelo que foi corrigida a idade do prédio para 19 anos, c/ base (... na data da conclusão das obras constante do Mod. 129 também junto ao processo. Também já se encontra degradada pela proximidade do mar (ver campo 28)>> - (cfr. fls. 46-47 do Processo Administrativo apenso).

8. O aqui Impugnante declarou no Termo de Avaliação (constante de fls. 8 do Processo Administrativo apenso) não concordar com a avaliação nos termos ali assim vertidos: «não concordo com o valor patrimonial tributário de 152.340,00 euros, porquanto em posteriormente destacado pela avaliação foi atribuído um valor patrimonial de 131.270,00 euros, ora não há qualquer razão válida e fundamentada que possa justificar que no espaço de um ano o dito prédio depois de lhe ter sido retirado um terreno de 840,20 m2 sofrer uma valorização de 21.060,00 euros, quando na realidade perdeu valor, assim entende que o valor patrimonial do prédio em causa devia baixar ou, no mínimo, não sofrer qualquer alteração» - (cfr. fls. 8 do Processo Administrativo apenso).

9. O prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2400 da Freguesia da ……., foi inscrito na matriz no ano de 1992 tendo sido o seu Valor Patrimonial inicial de 30.301,97 €, valor que passou para 44.240,87 € no ano de 2003 (cfr. fls. 48-49 do Processo Administrativo apenso).

10. O prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2400 da Freguesia da ……, havia sido objeto de avaliação (1ª avaliação no âmbito do CIMI) no ano de 2006, tendo-lhe sido atribuído o valor patrimonial de 131.270,00 € (cfr. fls. 6 dos autos).

11. Aquando da avaliação efetuada no ano de 2006 a área total do terreno do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2400 era a de 1.300,0000 m2, resultando a atual área total do terreno de 339,8000m2 da desanexação de uma parcela de terreno com a área de 840,20 m2, que deu origem ao prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º P4245, cujas respetivas Declarações de inscrição/atualização - Modelo 1 de IMI, foram apresentadas respetivamente em 12/12/2007 e em 17/12/2007 - (cfr, fls. 6 dos autos e fls. 19-26 do Processo Administrativo).

12. O aqui Impugnante foi notificado da 2ª avaliação em 13/10/2008 (cfr, fls. 18-21 dos autos).

13. A Petição Inicial da presente Impugnação foi apresentada neste Tribunal em 08/01/2009 (cfr. fls. 1-2 dos autos)

Não existem outros factos provados com relevância para a decisão.

Dos factos alegados considero não provados os seguintes factos:

Que nos elementos do prédio em avaliação devia ter sido considerado:

- de área bruta privativa a de 97,0000 m2 e não a de 197,0000 m2, como foi;
- de área bruta dependente a de: 100,000 m2 e não de de 0000 m2, como foi.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A excepção da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Como bem salienta o Sr. Procurador-Geral Adjunto, este Supremo Tribunal apenas tem competência para conhecer dos recursos interpostos das decisões proferidas pelos Tribunais Tributários, quando os mesmos apenas tenham por fundamento exclusivamente matéria de direito, cfr. arts. 280º, n.º 1 do CPPT e 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF.

No presente recurso é indubitável que o recorrente pretende a reapreciação da matéria de facto, é o que resulta da conclusão N), bem como o que resulta do corpo das próprias alegações, quando o recorrente refere: "*Erro esse de que também padece a douta sentença, porquanto não considerou os factos demonstrados através do documento junto elaborado pelo gabinete de arquitectura….A douta sentença fez errada interpretação da lei, não atentou no documento elaborado pelo gabinete de arquitectura que demonstra os factos alegados pelo impugnante e, por isso, não fez uma correcta aplicação dos critérios fixados na lei para avaliação do VT do prédio em questão*.".

Saber se tais factos, a que o dito documento se refere, devem ou não ser relevados para efeito da decisão de mérito a proferir nos presentes autos, passa, necessariamente, pela (re)apreciação da matéria de facto levada ao probatório da sentença recorrida, o que, naturalmente, não se reconduz apenas à apreciação da questão de direito, ou seja, da subsunção jurídica dos factos assentes ao direito.

A apreciação do mérito do presente recurso determina, assim, a falta de competência hierárquica deste Supremo Tribunal, para o seu conhecimento.

Termos em que se julga este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto nestes autos e, em declarar (nº 3 do art. 18º do CPPT) competente o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, fixando a t.j. em 1 Uc.

D.N. – transitado o presente acórdão remeta ao TCA Norte.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Procedimento de inspecção tributária. Procedimento externo de inspecção. Princípio da comunicação. Irregularidade sem efeitos invalidantes.

Sumário:

I — O procedimento de inspecção externa inicia-se com a assinatura, pelo sujeito passivo ou obrigado tributário, da ordem de serviço ou do despacho que a determinou, devendo ser-lhe entregue uma cópia (artigo 51.º n.os 1 e 2 do RCPIT).

II — De acordo com o disposto no artigo 44.º do RCPIT o procedimento de inspecção é previamente preparado (a preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na DGI, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da actividade), programado e planeado tendo em vista os objectivos a serem alcançados (a programação e planeamento compreendem a sequência das diligências da inspecção tendo em conta o prazo para a sua realização previsto no presente diploma e a previsível evolução do procedimento).

III — Actos materiais do procedimento externo de inspecção são, essencialmente, os que visem e impliquem a directa observação da realidade tributária do sujeito passivo, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias ou a prevenção das infracções tributárias (n.º 2 do artigo 2.º do RCPIT), aí se integrando os que se substanciem em exame de documentos, consulta de sistemas informáticos (als. b) e alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RCPIT), recolha de documentos que possa subsumir-se na previsão dos artigos 55.º e 56.º, também do RCPIT), a inventariação de bens ou, ainda, a tomada de declarações (nos preditos termos) a sujeitos passivos e outros intervenientes.

Não são de integrar no conceito de acto material do procedimento externo de inspecção, prévios pedidos de elementos a entidades terceiras (com quem o sujeito passivo mantém relações profissionais e económicas) operados ao abrigo do princípio da colaboração (n.º 2 do artigo 31.º e n.º 4 do artigo 59.º da LGT e alínea b), do n.º 3, do artigo 29.º do RCPIT), se tais elementos não são directamente objecto de qualquer análise ou apreciação.

IV — O n.º 1 do artigo 49 do RCPIT aplica no âmbito tributário o princípio da comunicação previsto no artigo 55.º do CPA e à luz deste normativo, a falta de comunicação do início de procedimento oficioso não gera invalidade se, não obstante a mesma, se demonstrar que o interessado teve conhecimento do procedimento (e do respectivo objecto) a tempo de nele poder intervir.

Processo n.º 914/13-30.
Recorrente: A……...
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRS referente ao ano de 2005, no montante de € 49.040,65.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

I – Através de carta aviso, datada de 9.10.2009, foi comunicado ao Recorrente que "a muito curto prazo" se realizaria acção de inspecção externa relativa ao IRS e IVA do ano de 2005;

II – A carta aviso deve ser enviada com uma antecedência mínima de cinco dias, antes do início do procedimento de inspecção, visando dar a conhecer ao Recorrente o âmbito e extensão do dito procedimento bem como dos direitos e deveres que lhe assistem neste âmbito;

III – Trata-se de um corolário do princípio da cooperação, com previsão legal no art.º 49.º do RCPIT;

IV – Em 20.10.2009, foi assinada pelo Recorrente a ordem de serviço emitida pelos Serviços de Inspecção Tributária e a que se alude no n.º 2 do art.º 51.º do RCPIT;

V – Nestes termos, o procedimento externo e os correspondentes actos de inspecção só encontram cobertura e legitimidade legal quando realizados posteriormente a 20.10.2009.

VI – Acontece que, logo no dia 13.09.2009 e 14.09.2009 o Sr. Inspector tributário encetou diversas diligências, quer junto do próprio Recorrente (através da Farmácia B……..) junto de entidades terceiras e com quem aquele mantinha relações económicas (que no caso eram apenas e tão só duas sociedades de contabilidade que mantêm relações comerciais e profissionais com o Recorrente) a fim de que estas lhe fornecessem *extractos de conta corrente e toda a documentação do ano de 2005*.

VII – O pedido daquela documentação pelo Sr. Inspector aos TOC responsáveis pela contabilidade do ora Recorrente configuram um claro e evidente acto inspectivo, o qual não poderia realizar-se antes de 20.09.2009;

VIII – Também não poderiam ser realizados antes do decurso de 5 dias após o recebimento da carta aviso pelo Recorrente;

IX – São catalogados nos artigos 28.º e 29.º do RCPIT como actos inspectivos os actos materiais que se traduzem na obtenção de declarações dos sujeitos passivos, nomeadamente junto dos Técnicos Oficiais de Contas, e que sejam relevantes para o apuramento dos factos tributários;

X – O pedido de documentação, nos termos em que o foi, não é um acto preparatório, conforme douto entendimento do Tribunal "a quo", trata-se de um puro acto de investigação, de aquilatação, pelo que foi violado o art.º 44.º do RCPIT;

XI – É evidente que a colaboração deve existir entre os intervenientes, mas a colaboração que a Administração Tributária, nos termos em que pretendia, devia ocorrer apenas quando se desse o início do procedimento externo de inspecção… e não antes;

XII – Conclui-se, assim, que o procedimento de inspecção se iniciou, de facto, no dia 13.10.2009 pelo que foi violada a regra contida no art.º 49.º n.º 1 e 51.º ambos do RCPIT;

XIII – A Fazenda Nacional não respeitou nem o prazo ínsito no art.º 49.º nem o preceituado no art.º 51.º ambos do RCPIT.

XIV – A aludida violação implica, necessariamente, a nulidade do acto, nos termos do art.º 133.º n.º 2 alínea d) do CPA porquanto ofendeu o conteúdo essencial de um direito fundamental, e consequentemente invalida a liquidação operada.

XV – Se assim, se não entender, e considerando que a regra geral no regime de invalidades do acto administrativo é a anulabilidade, sempre se dirá, então, que é anulável nos termos do art.º 135.º do CPA, que expressamente se invoca para todos os efeitos legais.

Termina pedindo que seja julgado procedente o recurso e revogada a sentença.

1.3. A recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

I. A carta-aviso, remetida pelos serviços de inspecção Tributária ao ora Recorrente, contém todos os elementos a que se reporta o citado artigo 49.º do RCPIT, não lhe imputável qualquer vício ou sequer irregularidade;

II. A função da carta-aviso consubstancia-se em alertar o sujeito passivo para o início do procedimento de inspecção, mas este inicia-se com a notificação pessoal, a qual é efectuada no acto inicial da inspecção, ou seja, no momento em que o sujeito passivo assina a cópia da ordem de serviço que lhe é entregue pelo inspector devidamente credenciado para a realização do procedimento de inspecção, tal como decorre do artigo 51.º do RCPIT;

III. Foi no dia 20-10-2009 – ou seja, 11 dias depois de ter sido remetida ao recorrente a carta-aviso – que o recorrente assinou a ordem de serviço, sendo esta a data que para todos os efeitos legais, se deve considerar como sendo o início do procedimento de inspecção tributária, tal como expressamente decorre do citado artigo 51.º do RCPIT;

IV. Os serviços de inspecção cumpriram escrupulosamente, o prazo de antecedência mínima a que se reporta o artigo 49.º do RCPIT.

V. Os elementos que foram solicitados pelo Senhor Inspector Tributário a terceiros, foram efectuados ao abrigo das disposições previstas no n.º 2 do artigo 31.º e n.º 4 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária e ainda na alínea b), do n.º 3, do artigo 29.º do RCPIT;

VI. Os actos que foram praticados pelo inspector tributário no dia 13-10-2009, não configuram actos de inspecção, mas antes, actos preparatórios ou acessórios do procedimento tributário.

VII. Os fundamentos invocados pelo recorrente, como sendo vícios do procedimento de inspecção – traduzidos no não cumprido do prazo previsto no artigo 49.º do RCPIT, e em terem sido pedidos elementos a terceiros antes de ser cumprido aquele prazo – não configuram quaisquer vícios susceptíveis de inquinar o procedimento de inspecção e subsequentemente o acto tributário de liquidação de qualquer invalidade. Quando muito, e num cenário meramente hipotético, poderíamos estar perante meras irregularidades, as quais não têm a virtualidade de inquinar de qualquer invalidade os actos do procedimento inspectivo e consequentemente o acto tributário de liquidação.

VIII. No caso em apreço, o procedimento de inspecção não enferma de qualquer vício ou tampouco de quaisquer irregularidades, porquanto, foram observadas todas as formalidades impostas pelo quadro legal aplicável.

IX. Para além dos alegados vícios que o recorrente imputa ao procedimento inspectivo – que como se provou, não existem – não são invocados quaisquer outros vícios, próprios do acto tributário de liquidação.

X. O procedimento inspectivo é distinto do procedimento de liquidação, ainda que como estatui o artigo 11.º do RCPIT, sob a epígrafe, "impugnabilidade dos actos", "tenha um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adoptadas ou de quaisquer outros actos lesivos dos direitos e interesses legítimos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários".

XI. A Fazenda Nacional observou escrupulosamente as normas contidas nos artigos 49.º, n.º 1 e 51.º do RCPIT, motivo pelo qual o procedimento de inspecção não padece de qualquer vício susceptível de o invalidar;

XII. O Tribunal "a quo" fez uma correcta interpretação e aplicação das normas vertidas nos artigos 44.º, 49.º n.º 1 e 51.º n.º 2, todos do RCPIT e artigo 69.º, n.º 2 da LGT, não sendo imputável à sentença recorrida qualquer vício.

XIII. O acto tributário consubstanciado na liquidação de IRS, relativa ao exercício de 2005, não enferma da ilegalidade invocada pelo recorrente, pelo que o mesmo deverá manter-se na ordem jurídica nos exactos termos em que foi notificado ao ora recorrente.

Termina pedindo que seja negado provimento ao recurso e se confirme a decisão recorrida.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A…….. recorre, invocando com base na falta da comunicação dos elementos obtidos no âmbito de um pedido de colaboração a C……., Lda., antes da inspecção que lhe foi realizada que seja

declarado nulo ou anulado o acto tributário que foi efectuado, nos termos do art.º 132.º n.º 2 alínea d) do C.P.A., ou se não, do art.º 135.º do C.P.A.

Para tal invoca a violação do disposto nos art.ºs 49.º n.º 1 e 51.º do R.C.P.I.T. e de um "*direito fundamental*".

2. Emitindo parecer:

É certo, no âmbito do princípio de colaboração entre os órgãos da A.T. e os contribuintes, se encontra previsto, entre outros requisitos, ter de se proceder à "*comunicação antecipado do início da inspecção à escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres do contribuinte*" – art. 59.º n.º 3 alínea l) da L.G.T..

Com tal, ter-se-á pretendido ainda adaptar o princípio da colaboração entre a administração e os particulares que se encontra também estabelecido no art. 7.º do C.P.A., em termos de resultar uma "*adequada participação*" por parte destes – Leite de Campos; Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, em L.G.T. Anotada e Comentada, 4.ª ed. 2012, p. 493.

Conforme se decidiu na sentença recorrido foi posteriormente dado ao contribuinte o fim a que tal se destinava, conforme se inferiu da assinatura efectuada pouco tempo depois à ordem de serviços emitida pelos serviços de inspecção, bem como ainda de outros elementos.

Como se detecta ainda do relatório final de inspecção veio ainda a constar que tais elementos foram dessa forma obtidos, o que pode ter permitido ao contribuinte participar ainda no procedimento.

O que não terá ficado totalmente esclarecido é se pela utilização dada aos mesmos não resultará ainda ter sido preterido requisito de eficácia.

Com efeito, segundo certa doutrina, como Rogério Soares, em Interesse Público, Legalidade e Mérito, pág. 387, «a consideração fundamental do interesse público faz com que os requisitos de validade devam subsistir no momento da emanação da acto».

Por outro lado, no n.º 4 do dito art. 59.º da L.G.T. previu-se poder ainda inserir-se na dita colaboração "*o cumprimento de obrigações acessórias previstas na lei*".

E não há dúvida que o legislador estabeleceu um amplo campo de obrigações acessórias quanto ao fim em vista de apuramento da obrigação de imposto, entre os quais a "*apresentação de declarações*" e "*a prestação de informações*", conforme consta do art.º 31.º n.º 2 da L.G.T., em que os ditos elementos ainda se inserem, não sendo de reconhecer qualquer ilegalidade na sua obtenção.

3. Concluindo, sendo embora de manter o decidido por fundamentos diferentes dos considerados, parece não ser de declarar nulo nem anular, sem mais, o acto tributário em causa.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados, com relevância para a decisão, os factos seguintes:

A) Pela Ordem de Serviço n.º OI200900303, de 31.03.2009, foi determinada a realização de uma acção de inspecção externa ao ora Impugnante, relativo ao IRS e IVA do ano de 2005 (cfr. documento de fls. 15 dos autos e fls. 3 do processo administrativo apenso);

B) Através do ofício n.º 32944, datado de 09.10.2009, foi comunicado ao ora Impugnante, "*nos termos (...) do artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária (RCPIT)*" que "*a muito curto prazo*" se realizaria a inspecção mencionada na alínea que antecede (cfr. documento de fls. 16 dos autos e fls. 4 do processo administrativo apenso);

C) Pelo ofício com cópia junta a fls. 21 dos autos, datado de 13.10.2009, os Serviços de Inspecção Tributária solicitaram à sociedade C……, Lda., invocando "o disposto no n.º 2 do art.º 31.º e n.º 4 do art.º 59.º da Lei Geral Tributária e alínea b), do n.º 3, do art.º 29.º do RCPIT", o envio, no prazo de 10 dias, de extractos de conta corrente onde constem todos os movimentos, efectuados entre essa empresa e o ora Impugnante, na qualidade de cliente e fornecedor, bem assim como cópia dos respectivos documentos de suporte, tendo obtido a resposta de fls. 52 do processo administrativo apenso;

D) Consta a fls. 17 dos autos uma declaração datada de 17.12.2009, com assinatura de D……, invocando a qualidade de sócio gerente da sociedade E……., Lda., NIPC ……., na qual se declara que, no dia 13 de Outubro de 2009, esta sociedade foi contactada telefonicamente pelo Senhor Inspector de Finanças F……, no sentido de lhe serem enviados (...) extractos de conta corrente, entre as firmas C……, Lda e a Farmácia B…… da Guarda, respeitantes ao ano de 2005;

E) Consta a fls. 20 dos autos uma declaração datada de 17.12.2009, com assinatura de G……., invocando a qualidade de funcionária da sociedade H……., Lda., na qual se declara que "em 13-10-2009, foi contactada telefonicamente pelo Senhor Inspector de Finanças F……., para lhe disponibilizar toda a documentação da Farmácia B……., respeitante ao ano de 2005;

F) Em 20.10.2009, foi assinada pelo Impugnante a ordem de serviço emitida pelos Serviços de Inspecção Tributária mencionada em A) supra (cfr. documento de fls. 15 dos autos e fls. 3 do processo administrativo apenso);

G) Na sequencia da acção de inspecção referida em A), foi determinada, para o que aqui importa, uma correcção à matéria tributável do Impugnante, relativa ao exercício de 2005, no montante de € 111.090,49 (cfr. relatório de inspecção a fls. 9 a 27 do processo administrativo apenso);

H) Em consequência da correcção mencionada na alínea anterior, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2009 00001831032, relativa ao exercício de 2005, no montante de € 49.040,65, com data limite de pagamento voluntário fixada em 30.12.2009 (cfr. documento de fls. 14);

I) Em 25.02.2010, foi deduzida a presente impugnação (cfr. fls. 3 e 22 dos autos).

3.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se ocorre a alegada violação da regra constante do n.º 1 do art.º 49.º do RCPIT e se, caso essa violação ocorra, é motivo de anulação da liquidação impugnada, a sentença respondeu negativamente.

Para tanto, considerou, em síntese:

- O impugnante entende que, tendo recebido em 12/10/2009 a carta-aviso que o informava de que iria realizar-se uma acção de inspecção, então, os Serviços de Inspecção Tributária apenas poderiam iniciar o procedimento de inspecção depois do dia 18/10/2009, o que não foi cumprido, porquanto em 13/10/2009, o sr. inspector solicitou a terceiros diversas informações, o que constitui um verdadeiro acto inspectivo ao sujeito passivo subjacente ao procedimento, razão pela qual enfermam de nulidade os actos de inspecção.

- Esses pedidos de informação, dado que se traduzem em diligências junto de sociedades com as quais o impugnante mantinha relações económicas no sentido de lhes ser enviada documentação, nomeadamente extractos de conta corrente onde constem os movimentos efectuados entre essas sociedades e o impugnante ou a Farmácia B……, respeitantes ao ano de 2005, substanciam meros actos preparatórios do procedimento de inspecção, à luz do disposto no n.º 1 do art.º 44.º do RCPIT e enquadram-se no âmbito de «*preparação prévia*» do procedimento de inspecção (solicitação a terceiros de informações e documentação, ao abrigo do princípio da colaboração previsto para estas situações, nomeadamente, nos arts. 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da LGT e no art.º 29.º, n.º 3, alínea b), do RCPIT, normativos também invocados pelos Serviços de Inspecção no oficio remetido às ditas entidades).

- Acresce que, sendo distintos os procedimentos inspectivo e de liquidação e não obstante aquele tenha carácter preparatório ou acessório (art.º 11.º do RCPIT), as ilegalidades nele cometidas não se projectam, fatalmente, na liquidação, em termos de a invalidar, sendo que, mesmo que se entenda que, no caso, os pedidos de colaboração em causa são actos de inspecção praticados antes de decorridos os cinco dias que, nos termos do art.º 49.º, n.º 1, do RCPIT, devem mediar entre a notificação da carta-aviso e o início do procedimento de inspecção, ainda assim tal circunstância não tem a potencialidade de invalidar a liquidação impugnada, uma vez que a falta de comunicação do início de procedimento de inspecção oficioso não gera invalidade se, não obstante a sua falta, se demonstrar que o interessado teve conhecimento do procedimento (e do respectivo objecto) a tempo de nele poder intervir e, no caso, o impugnante teve conhecimento do procedimento de inspecção logo no seu início, aquando da notificação da ordem de serviço, e em nenhum momento alega não ter podido intervir no mesmo. Ou seja, mesmo que se entendesse que o impugnante não foi notificado do procedimento de inspecção com a antecedência prevista no art.º 49.º, n.º 1, do RCPIT, esta alegada violação de lei degrada-se, necessariamente, numa mera irregularidade, sem efeitos invalidantes do acto de liquidação.

3.2. Todavia, como se viu, o recorrente entende que tendo assinado em 20/10/2009 a ordem de serviço (a que se alude no n.º 2 do art.º 51.º do RCPIT) emitida pelos Serviços de Inspecção Tributária e porque é nessa data que se considera iniciado o procedimento externo de inspecção, então só a partir daí o procedimento externo e os correspondentes actos de inspecção encontram cobertura e legitimidade legal, pelo que, tendo o sr. inspector tributário encetado diversas diligências logo nos dias 13/9/2009 e 14/9/2009 (pedindo a entidades terceiras com quem o recorrente mantinha relações económicas e profissionais elementos substanciados em extractos de conta corrente e documentação do ano de 2005) essa diligência e consequente recolha de elementos, não sendo mero acto preparatório, mas, ao invés, configurando acto de investigação e inspectivo, não poderia realizar-se antes de 20/9/2009. Daí que, no entendimento do recorrente, tenha ocorrido violação do disposto no art.º 44.º e na regra contida no art.º 49.º n.º 1 e 51.º todos do RCPIT, violação que implica, necessariamente, a nulidade do acto, nos termos do art.º 133.º n.º 2 alínea d) do CPA, porquanto ofendeu o conteúdo essencial de um direito fundamental e, consequentemente, invalida a liquidação operada.

E se assim não se entender e se vier a considerar que a regra geral no regime de invalidades do acto administrativo é a anulabilidade, então o acto é anulável nos termos do art.º 135.º do CPA.

3.3. Saber se ocorre esta alegada nulidade ou anulabilidade é, portanto, a questão que cumpre apreciar.

Vejamos.

4.1. Como é sabido, o procedimento de inspecção tributária está regulado no RCPIT (aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31/12), nele se definindo, além do mais, os princípios e regras aplicáveis aos actos de inspecção, sendo que, nos termos do seu art. 12.º, o procedimento de inspecção se classifica, quanto aos fins, em (a) procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e em (b) procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspecção tributária seja legalmente incumbida; e sendo que, quanto ao lugar da realização do procedimento, o art. 13.º do

mesmo diploma, o classifica como (a) procedimento Interno, quando os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos e em (b) procedimento externo, quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

E é também sabido que o procedimento de inspecção externa se inicia com a assinatura, pelo sujeito passivo ou obrigado tributário, da ordem de serviço ou do despacho que a determinou, devendo ser-lhe entregue uma cópia (art.º 51.º n.ºs 1 e 2 do RCPIT).

4.2. Relevantemente para o caso que nos ocupa, no art.º 44.º do RCPIT dispõe-se, sob a epígrafe «*Preparação, programação e planeamento do procedimento de inspecção», o seguinte:*

«1 — O procedimento de inspecção é previamente preparado, programado e planeado tendo em vista os objectivos a serem alcançados.

2 — A preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na Direcção-Geral dos Impostos, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da actividade.

3 — O disposto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, às pessoas previstas no n.º 3 do artigo 2.º quando as mesmas sejam incluídas no âmbito do procedimento de inspecção.

4 — A programação e planeamento compreendem a sequência das diligências da inspecção tendo em conta o prazo para a sua realização previsto no presente diploma e a previsível evolução do procedimento.»

E no artigo 49.º do mesmo RCPIT, dispõe-se, sob a epígrafe "Notificação prévia para procedimento de inspecção" que:

«*1 - O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.*

2 - A notificação prevista no número anterior efectua-se por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo director-geral dos Impostos, contendo os seguintes elementos:

a) Identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objecto da inspecção;

b) Âmbito e extensão da inspecção a realizar. (...)».

(Trata-se, aqui, da concretização do princípio da colaboração previsto na alínea l) do n.º 3 do art.º 59.º da LGT, bem como, em termos gerais, nos art.º s 48.º do CPPT e 7.º do CPA.)

Já no artigo 51.º também do mesmo compêndio legal, estabelece-se, quanto à data do início do procedimento de inspecção, que:

«*1 - Da ordem de serviço ou do despacho que determinou o procedimento de inspecção será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, excepto nas situações previstas no n.º 6 do artigo 46.º*

2 - O sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante deve assinar a ordem de serviço indicando a data da notificação, a qual, para todos os efeitos, determina o início do procedimento externo de inspecção. (...)».

4.3. No caso, a ordem de serviço emitida pelos Serviços de Inspecção Tributária foi assinada pelo impugnante em 20/10/2009. Não sofrendo dúvida, portanto, que esta é a data do início do procedimento externo de inspecção.

Porém, anteriormente, em 13/10/2009, já os Serviços de Inspecção Tributária tinham, por um lado, solicitado (por ofício) à sociedade C……, Lda., invocando "o disposto no n.º 2 do art.º 31.º e n.º 4 do art.º 59.º da LGT e a alínea b), do n.º 3, do art.º 29.º do RCPIT", o envio de elementos (extractos de conta corrente com os movimentos efectuados entre essa empresa e o impugnante, na qualidade de cliente e fornecedor, bem assim como cópia dos respectivos documentos de suporte) e já, por outro lado, o sr. inspector tributário contactara telefonicamente, quer o sócio-gerente da E……., Lda., no sentido de lhe serem enviados extractos de conta corrente, entre as referidas C……., Lda. e Farmácia B……., respeitantes ao ano de 2005, quer uma funcionária da H……., Lda., para lhe disponibilizar toda a documentação da dita Farmácia B……, respeitante ao ano de 2005.

Mas será que estas diligências determinaram que o procedimento externo de inspecção se tivesse iniciado naquela anterior data de 13/10/2009, nos termos do disposto no citado n.º 2 do art.º 51.º do RCPIT?

A resposta é, a nosso ver, negativa.

Distinguindo a lei (art.º 44.º do RCPIT) entre preparação prévia (recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na DGI, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da actividade), e programação e planeamento (estes compreendem a sequência das diligências da inspecção tendo em conta o prazo para a sua realização e a previsível evolução do procedimento), no caso vertente, como bem refere a sentença recorrida, as questionadas diligências [os referidos pedidos (à C……, Lda.) dos extractos de conta corrente com os movimentos efectuados entre essa empresa e o impugnante, na qualidade de cliente e fornecedor, assim como

cópia dos respectivos documentos de suporte; (ao sócio-gerente da E……, Lda.) dos extractos de conta corrente, entre a C……, Lda. e a Farmácia B……., respeitantes ao ano de 2005; e (a uma funcionária da H……., Lda.) pedido de toda a documentação da Farmácia B……, respeitante ao ano de 2005] traduzem-se em meros actos preparatórios do procedimento de inspecção inseridos, ainda, em fase prévia do procedimento inspectivo; actos preparatórios que foram, aliás, dirigidos a terceiros (com quem o impugnante mantém relações profissionais e económicas) e não ao impugnante e foram operados, ao abrigo do acima mencionado princípio da colaboração [no ofício remetido à C……, Lda., invoca-se o disposto no n.º 2 do art.º 31.º e n.º 4 do art.º 59.º da LGT e na alínea b), do n.º 3, do art.º 29.º do RCPIT] porque os serviços da AT devem reunir os elementos que possibilitem o apuramento da verdade tributária, em sede de inspecção.

Com tais solicitações a AT não faz mais do que recolher preparatoriamente elementos e informação, (elementos que podem, até, não ser obtidos, por eventual não colaboração dos solicitados) não procedendo, ainda, a qualquer análise ou apreciação desses elementos pedidos. Elementos que, de todo o modo, posteriormente foram dados a conhecer ao sujeito passivo.

Não estamos, portanto, em face de actos materiais do procedimento externo de inspecção (que visem e impliquem, desde logo, a directa observação da realidade tributária do sujeito passivo, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias ou a prevenção das infracções tributárias – cfr. o n.º 2 do art.º 2º do RCPIT) ou que se substanciem em exame de documentos, consulta de sistemas informáticos (cfr. as als. b) e alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º do mesmo diploma), recolha de documentos que possa subsumir-se na previsão dos art.ºs 55.º e 56.º, também do RCPIT), a inventariação de bens ou, ainda, a tomada de declarações (nos preditos termos) a sujeitos passivos e outros intervenientes.([1])

Em suma, ainda que possa aceitar-se que o conceito de «procedimento de inspecção» seja mais amplo do que o conceito de «actos» ou «acção de inspecção» (aquele pode exigir os aqui questionados actos preparatórios internos da acção de inspecção externa propriamente dita, como exige actos subsequentes a esta), é o próprio procedimento que há-de classificar-se como interno ou externo - art. 13º do RCPIT (consoante os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da AT ou em instalações e dependências do sujeito passivo) e, no caso, tratando-se de actos praticados pela AT como preliminar e actos preparatórios do procedimento externo de inspecção, devem ser apreciados como tal e não como parte desse procedimento externo de inspecção, como pretende o impugnante, não podendo, portanto, ter-se como iniciado em 13/10/2009 esse mencionado procedimento de inspecção.

Não colhendo, sequer, a referência que o impugnante faz ao acórdão do TCA Sul, de 9/12/2008, no proc. n.º 02504/08: nesse aresto, concluiu-se que os actos ali em causa se incluíam no âmbito de uma inspecção externa porque decorria do conteúdo do relatório e dos fundamentos que serviram de base às correcções efectuadas que o procedimento não visou apenas a recolha de informação, mas, ao invés, fora nessa informação que se fundamentara toda a acção inspectiva.

Neste contexto e perante o exposto, improcede, consequentemente, a alegação de que a AT não respeitou nem o prazo ínsito no art.º 49.º nem o preceituado no art.º 51.º, ambos do RCPIT (cfr. Conclusões I a XIV).

4.4. E também não procede a alegação de que estamos perante violação que implica a nulidade do acto, nos termos do art.º 133.º n.º 2 alínea d) do CPA porquanto ofendeu o conteúdo essencial de um direito fundamental, e consequentemente invalida a liquidação operada (Conclusão XIV).

Com efeito, sendo certo que os vícios do acto impugnado são, em regra, fundamento da sua anulabilidade, ([2]) só implicando a sua nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja estar forma de invalidade (cfr. arts. 133º, n.º 1, e 135º do CPA), tem-se entendido que serão nulos os actos tributários a que falte algum dos seus elementos essenciais (elementos essenciais dos actos tributários serão aqueles que sejam necessários para assegurar a sua exequibilidade) e os actos indicados no n.º 2 do art. 133º do CPA, entre os quais constam os que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental e os que ofendam os casos julgados.

Todavia, como aponta Jorge de Sousa,([3]) embora a liquidação ilegal de qualquer imposto acarrete uma ofensa do direito de propriedade, que é um dos direitos fundamentais, já que estes serão todos os englobados na Parte I da CRP, que tem a epígrafe «Direitos e deveres fundamentais», pelo que tal qualificação é de estender aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, incluídos no Título III dessa Parte I, em que se engloba o direito de propriedade privada (art. 62º), «*nem todas as liquidações ilegais se podem considerar feridas de nulidade, já que a lei expressamente prevê para elas a sanção da anulabilidade, como se depreende do facto de prever um prazo para a sua impugnação (art. 102º deste Código).*

Não é qualquer ofensa de um direito fundamental que a alínea d) do n.º 2 do art. 133º do Código do Procedimento Administrativo, mas apenas as ofensas do seu conteúdo essencial.

Uma ofensa deste tipo só ocorrerá quando perante ela o direito fundamental afectado fique sem expressão prática apreciável, o que não é o caso de uma liquidação ilegal, que apenas atinge limitadamente o direito de propriedade dos seus destinatários.

Por outro lado, entre as violações possíveis de direitos por normas tributárias, a sanção mais grave da nulidade, por razões de proporcionalidade, terá de ser reservada para os actos que representam mais graves violações dos direitos tributários.»

Assim, é de concluir que no caso presente não estamos perante ofensa de um direito fundamental, na acepção que o recorrente lhe pretende fixar, para efeitos de declaração da respectiva nulidade.

4.5. Finalmente, também não procede a alegação (Conclusão XV) de invalidade da liquidação, por ser anulável nos termos do art.º 135.º do CPA, dado que, pelas razões acima já explanadas, se concluiu que os apontado actos praticados pela AT como preliminar e actos preparatórios do procedimento externo de inspecção, devem ser apreciados como tal e não como parte desse procedimento externo de inspecção, como pretende o impugnante, não podendo, portanto, ter-se como iniciado em 13/10/2009 esse mencionado procedimento de inspecção.

De todo o modo, sendo certo que o n.º 1 do art.º 49 do RCPIT aplica no âmbito tributário o princípio da comunicação previsto no art.º 55.º do CPA, não deve olvidar-se que, à luz deste normativo, a falta de comunicação do início de procedimento oficioso não gera invalidade se, não obstante a mesma, se demonstrar que o interessado teve conhecimento do procedimento (e do respectivo objecto) a tempo de nele poder intervir. No caso não ocorreria, portanto, a invocada invalidade pois, como bem se diz na sentença e acima se salientou, o impugnante teve conhecimento do procedimento de inspecção logo no seu início, aquando da notificação da ordem de serviço, e em nenhum momento alegou não ter podido intervir no mesmo e sendo que não se gera invalidade de decisão «se, não obstante ocorrer falta de comunicação do procedimento «… se demonstrar que o interessado em causa teve conhecimento do procedimento a tempo de poder nele intervir - e se houver lugar à audiência, o interesse em causa poderá ficar desde logo satisfeito, pese a falta de comunicação».([4])

E considerando que o acto final do procedimento inspectivo se reconduz ao respectivo relatório final, a eventual falta de notificação a que alude o n.º 1 do citado art.º 49.º do RCPIT, sempre se degradará, necessariamente, em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, desde que seja dado ao interessado a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição, quer durante o procedimento, quer no final do procedimento aquando da elaboração do projecto de relatório final.

Ou seja, a alegada violação de lei sempre se degradaria, necessariamente, em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes do acto de liquidação.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator*) — Francisco Rothes — Dulce Neto.*

([1]) Referenciando estes actos como actos materiais inspectivos, embora em termos da respectiva relevância para efeito de suspensão do prazo de caducidade, cfr. Nuno de Oliveira Garcia e Rita Carvalho Nunes, Inspecção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspecção, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, A. 4, n.º 1 (2011), p. 249-270.

([2]) Cfr., sobre esta matéria, Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, p. 247: «a nulidade constitui o regime de excepção, ao passo que a anulabilidade é o regime-regra. É o que se depreende do disposto no artigo 135.º do CPA…».

([3]) Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação 7 ao art.º 124.º, pp. 330/331.

([4]) Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e João Pacheco de Amorim, Código do Procedimento Administrativo – anotado, Volume I, Almedina, 1993, anotação VII ao art. 55.º, pp. 364/365.

Cfr., igualmente, António Francisco de Sousa, Código do Procedimento Administrativo, Anotado e Comentado, ed. Quid Juris, 2009, anotação 5 ao art.º 55.º, p. 192.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Erro na forma de processo. Impossibilidade de "convolação". Intempestividade.

Sumário:

Havendo erro na forma de processo, haverá que ordenar a "convolação" do meio processual inadequado em meio processual adequado quando a tal não obste, como no caso dos autos, a intempestividade da petição de impugnação para ser apreciada como oposição à execução fiscal.

Processo n.º 1000/13-30.
Recorrente: A……, S. A.
Recorrido: Instituto da Segurança Social, I. P.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……, SA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 22 de Março de 2013, que, na impugnação judicial por si deduzida na sequência de ter sido citada no âmbito da execução fiscal n.º 030120110050257, instaurada para cobrança coerciva de dívidas relativas a cotizações e contribuições à Segurança Social relativas ao período compreendido entre Setembro de 2003 e Outubro de 2004, julgou verificado erro na forma do processo, insusceptível de convolação no meio apropriado por intempestividade, absolvendo o réu da instância.

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

I – A Recorrente pretende discutir a (i)legalidade da liquidação oficiosa de contribuições de Segurança Social que lhe foi notificada aquando da citação no âmbito do processo de execução n.º 0301201100502057 e apensos;

II – A sentença recorrida deve ser revogada, porquanto fez uma aplicação errada do Direito ao caso da Recorrente, o que a impede de discutir a questão de fundo, ou seja, a (i)legalidade da liquidação de contribuições e quotizações de Segurança Social impugnada, devendo os autos descer à primeira instância para que seja discutido o mérito da causa;

III – O Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho, dispõe que a liquidação oficiosa de contribuições de Segurança Social é efectuada imediatamente, sem necessidade de formalidades de liquidação prévias, dispondo antes, no seu art. 9.º, n.º 1, que "o processo executivo para a cobrança das contribuições do regime geral de previdência terá por base certidão extraída", razão pela qual esta apenas é notificada ao contribuinte aquando da citação em processo de execução;

IV – As certidões de dívida, nos termos do n.º 2 do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, indicam "(…) nome e domicílio do devedor, proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante, da data a partir da qual são devidos juros de mora e da importância sobre que incidem, com a discriminação dos valores retidos na fonte, se for o caso", pelo que contêm em si a liquidação da receita parafiscal alegadamente em dívida;

V – Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa, op.cit., em sede de contribuições de Segurança Social, "o acto de liquidação consistirá no acto de extracção de certidão confirmativa da existência de dívida, já que há aqui um acto jurídico de aplicação de uma norma tributária material, praticado, por uma autoridade administrativa, com força executiva";

VI – Por conseguinte, a extracção de certidões de dívida de contribuições de Segurança Social consiste, materialmente, numa liquidação de tributos, nos termos da alínea b) do art. 44.º do CPPT, acto esse notificado aos contribuintes através da citação em processo de execução;

VII – Por conseguinte, é inquestionável que nos encontramos perante uma liquidação de tributos, nos termos da alínea b) do art. 44.º do CPPT, pelo que é a mesma impugnável nos termos da alínea a) do art. 97.º do CPPT, sendo, aliás, o entendimento deste Supremo Tribunal, proferido no Douto Acórdão de 7 de dezembro de 2004, no processo n.º 0749/04, nos termos do qual se conclui que "se diversamente a Segurança Social praticou o acto tributário da liquidação caso em que o mesmo deveria ser objecto de impugnação. Ocorrendo esta situação será a impugnação o meio adequado para questionar a legalidade do acto tributário respectivo";

VIII – E liquidação essa que é notificada através da citação em processo de execução;

IX – Assim, demonstra-se que mal andou a Sentença recorrida, pois embora reconheça que "a extracção de certidão de dívida pode, efectivamente, ser equiparada a acto de liquidação, constituindo fundamento de oposição nos termos do art. 204º, n.º 1, alínea h) do CPPT", erroneamente entende que à Recorrente, "não foi assegurado o meio de impugnação judicial";

X – Uma vez que, sendo a Recorrente notificada da liquidação oficiosa de contribuições e quotizações de Segurança Social aquando da citação em processo de execução, nos termos do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho, caso se admitisse o entendimento da sentença recorrida o contribuinte encontrar-se-ia sempre impossibilitado de discutir a (i)legalidade da liquidação em sede de Impugnação Judicial;

XI – Assim, viola a Sentença recorrida o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 97.º e na alínea a) do art. 99.º, ambos do CPPT, ao impedir a Recorrente de discutir a (i)legalidade da liquidação oficiosa de contribuições de Segurança Social, porquanto se demonstrou que nos encontramos perante uma liquidação de tributos impugnável, violando ainda o art. 20.º da Constituição da República Portuguesa, que determina o acesso ao Direito e a tutela jurisdicional efectiva de todas as pessoas (singulares ou colectivas);

XII – Acresce que, ao impedir a Recorrente de discutir a (i)legalidade da liquidação oficiosa de contribuições de Segurança Social em sede de Impugnação Judicial, porque "a forma processual correcta seria a de oposição", faz a Sentença recorrida uma errada interpretação do disposto na alínea h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, pois a lei assegura meio de impugnação – a Impugnação Judicial – pelo que, viola, igualmente, o disposto nesta disposição legal;

XIII – Sendo o acto de liquidação notificado aos contribuintes, nos termos do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho, através de citação em processo de execução, e que este acto de liquidação é impugnável, nos termos da alínea a) do art. 99.º do CPPT, a contagem do prazo para interposição da correspondente Impugnação Judicial, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, inicia-se a partir do "termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte";

XIV – Ou seja, após o terminus do prazo de 30 dias para efectuar o pagamento voluntário, nos termos do n.º 2 do art. 85.º do CPPT;

XV – Aliás, sendo a liquidação de contribuições de segurança Social notificada através do processo de execução, outro prazo para pagamento voluntário não poderá ser considerado, que não aquele prazo de 30 dias;

XVI – Assim, mal andou a Sentença recorrida quando assumiu que"encontrando-se a dívida em execução fiscal, não se poderia iniciar a contagem do prazo a partir do término do pagamento voluntário pois este já se tinha esgotado";

XVII – Pois o prazo para pagamento voluntário, como se demonstrou, é precisamente o prazo de 30 dias para pagamento, nos termos do n.º 2 do art. 85.º do CPPT.

XVIII – Conclui-se, assim que a Sentença recorrida fez errada aplicação do Direito ao caso sub judice, violando o disposto no n.º 2 do art. 85.º, na alínea a) do n.º 1 do art. 97.º, na alínea a) do art. 99.º, na alínea a) do n.º 1 do art. 102.º e na alínea h) do n.º 1 do art. 204.º, todos do CPPT, pelo que deve ser revogada, devendo os autos descer à primeira instância para que seja discutido o mérito da causa.

Termos em que, sempre com o Mui Douto Suprimento de Vossas excelências, Venerandos Juízes Conselheiros do supremo Tribunal Administrativo, deverá ser admitido o recurso com todas as consequências legais, designadamente, a revogação da Sentença recorrida, ordenando-se que os autos baixem à primeira instância para audiência de julgamento decidindo-se o mérito da causa,

Assim se fazendo JUSTIÇA!

2 - Contra-alegou a entidade recorrida, nos termos de fls. 464 a 482 dos autos, concluindo no sentido de que ***deve o presente recurso ser julgado improcedente, por não provado, confirmando-se integralmente a douta decisão recorrida.***

3 - O Ministério Público emitiu parecer nos seguintes termos:

No presente caso está em causa qual o meio adequado para discutir a (i)legalidade da liquidação oficiosa de contribuições à Segurança Social e em que termos é de contar o respectivo prazo, sendo a respectiva liquidação notificada através do processo de execução.

Com o Dec.-Lei n.º 511/76, de 3/7, a cobrança coerciva das dívidas à Segurança Social passou a ser feita "imediatamente através do processo executivo", sendo extraída certidão das folhas de ordenado ou salários que são remetidas ao tribunal competente para a execução – arts. 2º n.º 1 e 9º do referido diploma, regime que foi mantido em diplomas posteriores.

Este constitui, pois, o acto de liquidação, não sendo necessário que haja antes um acto administrativo formal a fixar a prestação contributiva.

Neste caso, não pode ser utilizado autonomamente o processo de impugnação judicial, e não é de aplicar o previsto no art. 102.º do CPPT, nem de contar o respectivo prazo após o prazo de pagamento voluntário que se encontra previsto no art. 85.º n.º 2 do CPPT.

Com efeito, a dita certidão só é extraída por o contribuinte não ter efectuado o pagamento das contribuições devidas no prazo legal, assegurando a oposição o meio adequado a impugnar a legalidade da liquidação que foi efectuada, segundo se encontra previsto no art. 204.º n.º 1 alínea h) do CPPT, meio em que é de exercer a impugnação (CPPT Anotado e Comentado, do cons. Jorge Lopes de Sousa, na 6.ª ed. 2011, áreas Ed., vol. IV, p. 496 e 497 e acs. do STA de 7-12-04, 23-09-09 e 14-6-13, proferidos nos processos n.ºs 749/04, 436/09 e 443/12).

Acresce que, tendo a impugnação sido apresentada para além do prazo previsto no art. 203.º do CPPT para a oposição, e sendo que a mesma assegura o adequado para impugnar, não é já possível determinar a convolação, tendo sido pelo seu decurso que se inviabilizou a sua apreciação, pelo que não parece daí resultar a violação do art. 20.º da CRP.

Concluindo, mais quer parecer que o recurso é de improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, se verifica erro na forma de processo adoptada, insusceptível de convolação na forma de processo adequada em razão da intempestividade da apresentação da impugnação para ser apreciada como oposição à execução fiscal.

5 – Matéria de facto:

A decisão recorrida fixou como pertinente para a apreciação da questão prévia do ***erro na forma de processo usada*** os seguintes factos:

1. A impugnante foi citada para a execução a 18 de Julho de 2011;

2. A presente acção deu entrada a 15 de Novembro de 2011;

6 – Apreciando.

6.1 Do erro na forma de processo

A decisão recorrida, a fls. 398 a 402 dos autos, absolveu o réu da instância, ***por uso de meio processual impróprio e impossibilidade subsequente de operar a apropriada convolação, atenta a extemporaneidade verificada,*** na impugnação deduzida pela ora recorrente ***na sequência de ter sido citada no âmbito da execução fiscal n.º 030120110050252, instaurada para pagamento de dividas de cotizações e contribuições*** à Segurança Social do período compreendido entre Setembro de 2003 e Outubro de 2004.

Fundamentou-se o decidido nos seguintes termos (fls. 401/402 dos autos):

«A extracção de certidão de dívida pode, efectivamente, ser equiparada a acto de liquidação, constituindo fundamento de oposição nos termos do art. 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT.// Mas isso apenas quando ao contribuinte não foi assegurado o meio de impugnação judicial.// No caso vertente, a impugnante alega que teve conhecimento da mesma aquando da citação, pelo que a forma processual correcta seria a de oposição, a deduzir no prazo previsto no art. 203º do CPPT.//Ao instaurar o processo de impugnação judicial em vez de se socorrer do processo de oposição à execução fiscal, há erro na forma do processo, sendo admitido a "convolação" da impugnação judicial em oposição desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.//Conforme confessa no art. 81º, do articulado de fls. 371 a 391, a impugnante foi citada para a execução a 18 de Julho de 2011 e a presente acção deu entrada a 15 de Novembro de 2011, ou seja há muito já tinha decorrido o prazo de 30 (trinta) dias previsto no já referido art. 203.º do CPPT.// Tal como defendeu a D.ª Magistrada do Ministério Público, no seu douto parecer, ter-se-á de entender carecido de fundamento/suporte legal a pretensão da impugnante de que se aplique ao caso o prazo previsto no art. 102, n.º 1, alínea a) do CPPT, uma vez que, encontrando-se a dívida em execução fiscal, não se poderia iniciar a contagem do prazo a partir do término do pagamento voluntário pois este já se tinha esgotado. // Cumpre, portanto, determinar a absolvição do R. da instância, por uso de meio processual impróprio e impossibilidade subsequente de operar a convolação atenta a extemporaneidade verificada. (…)».

Discorda do decidido a recorrente, alegando que ***pretende discutir a (i)legalidade da liquidação oficiosa de contribuições de Segurança Social que lhe foi notificada aquando da citação no âmbito do processo de execução n.º 030120110050205 7 e apensos***, para o qual a impugnação judicial é o meio processual próprio, imputando à sentença recorrida erro de julgamento por violação do ***disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 97.º e na alínea a) do art. 99.º, ambos do CPPT, ao impedir a Recorrente de discutir a (i)legalidade da liquidação oficiosa de contribuições de Segurança Social, porquanto se demonstrou que nos encontramos perante uma liquidação de tributos impugnável, violando ainda o art. 20.º da Constituição da República Portuguesa, que determina o acesso ao Direito e a tutela jurisdicional efectiva de todas as pessoas (singulares ou colectivas),*** e bem assim da ***alínea h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT,*** mais alegando que s***endo o acto de liquidação notificado aos contribuintes, nos termos do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho, através de citação em processo de execução, e que este acto de liquidação é impugnável, nos termos da alínea a) do art. 99.º do CPPT, a contagem do prazo para interposição da correspondente Impugnação Judicial, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, inicia-se a partir do "termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte", ou seja, após o terminus do prazo de 30 dias para efectuar o pagamento voluntário, nos termos do n.º 2 do art. 85.º do CPPT.***

A entidade recorrida defende a manutenção do decidido e também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer defende o não provimento do recurso.

Vejamos, pois.

A pretensão da recorrente de impugnar a liquidação oficiosa de contribuições e cotizações à Segurança Social – de que alegadamente só foi notificada através da citação em processo executivo –, em processo de impugnação autónomo (e não por via de oposição à execução fiscal com fundamento na alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT), está votada ao insucesso, pois que, a ser verdade que o acto de liquidação apenas no momento da citação lhe foi notificado, o meio processual adequado para o sindicar seria, precisamente, como bem decidido, a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento na alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT (pois que, por falta de notificação anterior do

acto de liquidação, a lei não lhe assegurou, antes dessa data, ***meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação***).

Para tal era, porém, necessário que deduzisse em prazo – de prazo de 30 dias contados na citação (artigo 203.º, n.º 1, alínea a) do CPPT) –, o apropriado meio de defesa, caso em que lhe seria admitida a discussão da legalidade da liquidação na oposição deduzida, e sem que daí adviesse qualquer prejuízo para a sua defesa, pois que a oposição deduzida com este fundamento de uma impugnação se trata, afinal, embora sob a forma processual de oposição à execução fiscal.

Ao ter impugnado a liquidação na sequência da citação e contando o prazo para o efeito a partir daí (ou, como alega, do termo do prazo de 30 dias para pagamento voluntário, contado da citação, por aplicação do disposto no artigo n.º 2 do artigo 85.º do CPPT), incorreu em erro na forma do processo e impediu a convolação da impugnação deduzida na forma processual adequada, por manifesta extemporaneidade, como bem decidido.

O alegado prejuízo para a sua defesa, resulta, pois, tão somente, do facto de não ter reagido dentro do prazo de que dispunha para deduzir oposição contra a notificação da liquidação que alegadamente lhe foi feita apenas no momento da citação, não se vislumbrando como inconstitucional a interpretação segundo a qual se lhe impunha o uso da via processual da oposição à execução fiscal, em vez de impugnação autónoma, para sindicar a legalidade da liquidação oficiosa de contribuições e cotizações à Segurança Social.

Cumpre, finalmente, salientar que o Acórdão deste STA que a recorrente invoca nas suas alegações de recurso como apoiando a tese que aqui invoca – Acórdão deste STA proferido no recurso n.º 749/04 –, em lado algum afirma que o contribuinte que apenas seja notificado da liquidação aquando da citação para a execução possa deduzir impugnação autónoma ao invés de oposição à execução, antes manda indagar se houve notificação autónoma da liquidação, pois que sem se apurar se ela teve ou não lugar não é possível determinar se é a oposição ou a impugnação o meio processual adequado de reagir.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar o julgado recorrido.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro 2014. — ***Isabel Marques da Silva*** (relatora) — ***Pedro Delgado — Casimiro Gonçalves.***

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação Judicial. Oposição à Execução Fiscal. Erro na Forma de Processo.

Sumário:

I — O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido e não pela causa de pedir, conquanto esta possa ser utilizada como elemento de interpretação daquele, quando a esse respeito existam dúvidas.

II — Tendo aquele que foi chamado à execução fiscal por reversão deduzido impugnação judicial em que pediu a procedência da impugnação - invocando a caducidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda - e, do mesmo passo e no mesmo articulado, pediu a anulação da decisão de reversão, verifica-se erro parcial na forma do processo, devendo desprezar-se este último pedido e prosseguir o processo apenas para conhecimento do primeiro, que é o único adequado à forma processual escolhida.

Processo n.º 1015/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, com sinais nos autos, inconformado, recorre da sentença proferida pelo TAF de Braga, datada de 22/10/2013, que absolveu a Fazenda Pública desta instância de impugnação judicial, por julgar verificada a excepção dilatória do erro na forma de processo.

Alegou, tendo concluído:

56º Em síntese e na substância o que está em causa no caso em apreço, confina-se a saber se o meio processual utilizado pelo então Impugnante ora Recorrente para colocar em crise o direito de a F. P. reclamar o pagamento de tributos é o meio legalmente admissível para o efeito.

57º O Meritíssimo Juiz do Tribunal a Quo, na esteira da tese gizada pela F. P. em sede de contestação, considerou a existência de erro de forma do processo e, nesta conformidade, absolveu a F. P. da instância.

58º Sucede que, com a devida vénia, não assiste razão ao Meritíssimo Juiz do Tribunal a Quo.

59º Na verdade, o então Impugnante ora Recorrente, invoca em sede de P. I., não uma, mas três ilegalidades cometidas pela Fazenda Pública com o objectivo de reclamar ao impugnante os tributos sub judice.

60º Com efeito, o Impugnante/Recorrente, invocou em sede de P.I.

a) Caducidade do direito de a F. P. liquidar os tributos cujo pagamento reclamou à Impugnante.
b) Prescrição dos tributos.
c) Inaplicabilidade do regime jurídico da responsabilidade tributária ao caso em apreço.

61º Ora, o meio processual adequado e legalmente admissível para colocar em crise as ilegalidades perpetradas pela Fazenda Pública e que supra se identificaram, é, justamente, a impugnação judicial prevista no art. 99º do CPPT.

62º Reza o art. 99º do CPPT, que «constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade …»

63º No caso sub judice, como se demonstrou à saciedade em sede de alegações, a F. P. cometeu três ilegalidades as quais foram invocadas pelo Impugnante com o objectivo de provar que não assistia nem assiste à F. P., o direito de reclamar ao Impugnante/Reclamante o pagamento dos tributos em causa.

64º Face ao indeferimento parcial do recurso hierárquico então interposto pelo Impugnante/Recorrente, o único meio processual disponível para colocar em crise as ilegalidades perpetradas pela F. P. era através da Impugnação judicial prevista no art.º 99º do CPPT

65º Objectivamente, a impugnação judicial é o meio processual adequado para obter a anulação de um acto praticado pela administração tributária, ou a declaração da sua nulidade ou inexistência.

66º Nesta conformidade e atento o conteúdo da P. I. apresentado pelo Recorrente junto do Tribunal a Quo, não subsistem dúvidas que não ocorreu qualquer erro de forma de processo.

67º Para concluir pela não existência de erro de forma de processo, é suficiente o facto de o Impugnante ter invocado em sede de P.I., a caducidade do direito da F. P. de liquidar os tributos cujo pagamento reclama ao Impugnante.

68º É, que, verificando-se, como se verifica, (a Fazenda Pública não contestou) a caducidade do direito de liquidar os tributos em causa,

69º O próprio acto de liquidação de tributos (não a liquidação em si mesma) é ilegal por ter sido praticado intempestivamente.

70º Nesta conformidade, é evidente e notório que estamos perante uma ilegalidade grosseira cometida pela F. P.

71º Assim sendo, como é, o meio processual admitido para reagir contra tal ilegalidade é através da impugnação judicial prevista no artº 99º da LGT.

72º Mutatis mutandis, a mesma tese é aplicável às restantes ilegalidades invocadas pelo Impugnante em sede de P. I.

73º Todavia, não foi esse o entendimento do Meritíssimo Juiz do Tribunal a Quo, por isso o presente RECURSO.

Nestes termos e outros de direito que VªS Excªs doutamente suprirão, deve o presente RECURSO ser julgado procedente e, em consonância, deve a decisão recorrida ser revogada no sentido dos EXMºS SRS JUIZES DESEMBARGADORES, conhecerem o mérito da causa, prestando homenagem ao princípio da celeridade processual e justiça em tempo útil, ou, se assim não se entender, deve a decisão recorrida ser revogada no sentido de julgar não verificada a excepção dilatória de erro de forma no processo e, nessa conformidade, o Tribunal a Quo conhecer o mérito da causa ASSIM SE FAZENDO JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, emitiu o seguinte parecer:

Objecto do recurso: decisão absolutória da Fazenda Pública da instância em impugnação judicial deduzida após citação em processo de execução fiscal.

FUNDAMENTAÇÃO

1. A impugnação judicial constitui meio adequado de reacção contenciosa contra a decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico interposto pelo recorrente, na sequência de decisão de deferimento parcial de reclamação graciosa tendo por objecto liquidações oficiosas de IVA - anos 1999, 2000 e 2003 (art. 76º nº2 CPPT: PA apenso fls. 168/177 e 182/184).

Não existe erro na forma de processo porque o impugnante formulou o pedido explícito de procedência da impugnação judicial, sendo o pedido de anulação do despacho de reversão mera consequência da procedência do pedido principal, na medida em que determinaria a anulação da dívida exequenda.

2. A impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, considerando:

a) a notificação da decisão do recurso hierárquico por ofício com data de 3. 01.2011, do qual tomou conhecimento em 5.01.2011 (petição art.6º; PA apenso fls.182/184);

b) a apresentação da petição, por via postal, com registo em 5.04.2011 (probatório n.º 5; art. 102º n.º 1 alínea e) CPPT).

A invocada falta de notificação válida da liquidação no prazo de caducidade configura ilegalidade que constitui fundamento para a impugnação judicial (art. 99º CPPT).

3. O objecto mediato da impugnação judicial deve ser restringido à liquidação subsistente de IVA, único objecto do precedente recurso hierárquico.

O tribunal recorrido deve apreciar apenas o fundamento legal de impugnação judicial, não conhecendo as causas de pedir enunciadas na petição que constituem fundamento de oposição à execução (prescrição da dívida exequenda e ilegalidade do despacho de reversão).

O recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida levou-se ao probatório a seguinte matéria de facto:

1. Com vista à cobrança coerciva de dívidas de IRC e IVA, respectivamente relativas a 1998 e 1999, nos montantes de € 8.063,40 e € 748,20, foram instaurados contra a sociedade comercial "B……, Lda.", Contribuinte Fiscal n.º …….., os Processos de Execução Fiscal n.º 3425200201062271, nº3425200101021745.

2. A Administração Tributária remeteu ao impugnante o oficio n.º 4043, datado de 20/6/2006, que consta a fls. 32 do processo apenso, com vista à sua notificação para exercer o direito de audição prévia em relação à reversão operada nos Processos de Execução Fiscal identificados em 1.

3. O impugnante foi citado, enquanto revertido, no âmbito dos Processos de Execução Fiscal identificados em 1, em 11/7/2006.

4. O impugnante deduziu oposição em relação ao Processo de Execução Fiscal n.º 3425200101021745 e apensos, que foi liminarmente rejeitada por decisão de 24/10/2008, conforme documento de fls. 74/75 que se dá por reproduzido.

5. A presente impugnação foi remetida sob registo postal de 5/4/2011.

FACTOS NÃO PROVADOS

Nada mais se provou com interesse para o conhecimento do mérito.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Ao contrário do decidido no tribunal a quo, pretende o recorrente ser ajustada a forma de processo de que lançou mão para efeitos de impugnar os tributos que agora lhe estão a ser exigidos.

Como bem se percebe do teor da petição inicial, a presente impugnação judicial surge na sequência da decisão do recurso hierárquico, interposto pelo recorrente da decisão da reclamação graciosa que deduziu contra as liquidações de IVA e IRC que contra si foram revertidas.

O recorrente concluiu a sua petição inicial, formulando o seguinte pedido:

"Nestes termos e outros de direito que V. Exa. doutamente suprirá, deve a presente impugnação se admitida, sendo, a final, julgada procedente por provada e, em consonância, ser anulado o despacho de reversão fiscal que determina a citação do ora impugnante na qualidade de responsável subsidiário pelas dívidas sub judice.".

Tem este Supremo Tribunal, com o apoio da doutrina, afirmado de modo reiterado que, o erro na forma do processo afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo (Cf. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, Notas ao Código de Processo Civil, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 100.º, pág. 378.), cfr. acórdão datado de 28/05/2014, recurso n.º 01086/13.

Contudo, também este Supremo Tribunal, e tendo sempre em vista os *princípios da tutela jurisidicional efectiva* e *pro actione*, "*…tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir*

– ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica. Mas isso não autoriza que, no método para aferir da verificação do erro na forma do processo, se substitua o pedido, enquanto elemento determinante para apurar a propriedade processual, pela causa de pedir.

Assim, para saber se ocorre ou não erro na forma do processo é preciso atentar no pedido que foi formulado, na concreta pretensão de tutela jurisdicional que o contribuinte visa obter; já saber se as causas de pedir aduzidas podem ou não suportar esse pedido é matéria que se situa no âmbito da procedência. Por isso, com o fundamento de que as causas de pedir invocadas não são adequadas ao pedido formulado poderá decidir-se no sentido da improcedência da acção (eventualmente, até do indeferimento liminar da petição inicial), mas não no sentido da verificação do erro na forma do processo.", cfr. acórdão supra citado.

Conjugando estas regras com o pedido formulado pelo recorrente, facilmente podemos concluir que o pedido de anulação do despacho de reversão fiscal não é próprio da forma de processo da impugnação judicial, antes se reconduz a um pedido próprio do processo de oposição à execução fiscal; o meio processual próprio para atacar uma decisão de reversão da execução fiscal, é o processo de oposição à execução fiscal, enquadrando-se as referidas situações, na previsão das diversas alíneas do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Contudo, também se surpreende que o recorrente pugna pela procedência da impugnação, impugnação esta que surge na sequência da decisão de dois recursos hierárquicos, um decidido pela Direcção dos Serviços do IVA e outro pela Direcção de Serviços do IRC, sendo que em ambos se colocava, e foi apreciada, a questão da legalidade de liquidações do respectivo imposto.

E portanto, tendo tais recursos hierárquicos versado a legalidade das liquidações do imposto, poderia o recorrente lançar mão da impugnação judicial, cfr. acórdãos datados 24/10/2012, recurso n.º 0747/12 e de 15/04/2009, recurso n.º 01108/08, e, nessa medida, o pedido formulado de procedência da impugnação adequa-se à real pretensão do recorrente, ou seja, anulação da decisão do recurso hierárquico e, simultaneamente, conhecimento da legalidade da liquidação, cfr. art. 102º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

Tendo, assim, sido formulado pedido de procedência da impugnação judicial, o que resta saber é se, como já atrás se disse, as causas de pedir são, ou não, idóneas à procedência da pretensão do interessado.

Podemos, pois, concluir que, ao invés do decidido erro na forma de processo impunha-se fazer prosseguir o processo apenas para apreciação do pedido de procedência da impugnação e considerar-se sem efeito o pedido de anulação do despacho de reversão (não vem impugnado o julgamento feito pelo Tribunal a quo sobre a impossibilidade de uma eventual convolação para a forma de oposição à execução fiscal por extemporaneidade).

Igualmente, não obstaria ao prosseguimento da presente impugnação, o facto de se terem cumulado no mesmo processo dois tributos "distintos", como vem referido na sentença recorrida.

Tem este Supremo Tribunal entendido que pode ser cumulada a impugnação dos impostos do IVA e IRC porque em ambos os casos estamos perante tributos com a natureza de impostos, razão pela qual se deve entender que não falta o requisito da "identidade da natureza dos tributos", cfr. artigo 104º do CPPT e, entre outros, o acórdão datado de 06/03/2013, recurso n.º 01327/12.

No entanto, e como salienta o magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, sempre restaria o fundamento da caducidade da liquidação - posto que os fundamentos da prescrição e da ilegalidade da reversão são próprios do processo de oposição e, por isso, não poderiam ser conhecidos no âmbito deste processo -, entendido enquanto contendendo com a legalidade da própria liquidação, cfr. acórdão datado de 28/09/2011, recurso n.º 0473/11.

Acontece, porém, que neste momento não dispõe este Supremo Tribunal dos elementos factuais necessários à decisão de tal questão e, nessa medida, deverão os autos baixar ao Tribunal a quo, para que seja ampliada a respectiva matéria de facto.

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conceder provimento ao recurso e:

a) revogar, nos termos atrás apontados, parcialmente a decisão recorrida que decidiu pela absolvição da instância;

b) devendo os autos baixar à primeira instância para prosseguirem, se nada mais obstar.

Sem custas.

D.N.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Litispendência.

Sumário:

I — A litispendência, como o caso julgado, pressupõe a repetição de uma causa, tendo por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior (cfr. artigo 580.º do CPC).

***II — Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir** (artigo 581.º, n.º 1 do CPC).*

III — A litispendência deve ser deduzida na ação proposta em segundo lugar (artigo 582.º n.º 1 do CPC)

Processo n.º 1063/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A……., com os sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Sul da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, de 15 de Maio de 2014, que, no recurso judicial deduzido pelo ora recorrente contra a decisão do Director de Finanças da Guarda de fixação de rendimento tributável em IRS, para o ano de 2009, no montante de €13.446,05, com recurso a avaliação indirecta nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, julgou verificada a ***excepção dilatória nominada de litispendência,*** absolvendo ***a Entidade recorrida da instância.***

O recorrente conclui as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1. O meio processual adequado para reagir contra as correções efectuadas à matéria tributável nos termos do art. 87.º, n.º 1, alínea f) e art. 89.º-A n.º 3 e 5, ambos da LGT, ou seja, com recurso a métodos indiretos por manifestações de fortuna, é o recurso judicial nos termos dos n.º 7 e 8, do art. 89.º-A, da LGT, e não o pedido de revisão constante do art. 91º da LGT.

2. Tendo a Autoridade Tributária detetado deficiências ou irregularidades que não pode sanar, cf. art. 12.º e 19º, ambos do CPPT, fixou novo prazo de 10 dias, cf. art. 23.º do CPPT.

3. E o Recorrente, reagindo com boa-fé, transformou o pedido de revisão em recurso judicial.

4. Portanto, o recurso foi apresentado sob o registo dos CTT, em 06.03.2014, dentro do prazo concedido ao Recorrente face à notificação que lhe foi efetuada em 05.03.2014.

5. Acresce que, sendo o autor o destinatário do ato notificado e tendo interesse direto em conhecer as razões que levaram a que os argumentos expostos no pedido de revisão, que apresentou fossem desatendidos, tem quer interesse em agir, quer legitimidade para o presente recurso.

6. A exceção de litispendência, como a de caso julgado, pressupõe a repetição de uma causa (art. 580.º, n.º 1 do CPC (ex-Art. 497.º, n.º 1)), repetindo-se a causa quando se propõe uma ação idêntica à outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (Art. 581º, n.º 1, do CPC (Ex--art. 498.º, n.º 1)).

7. Existindo entre as causas, uma causa de pedir comum, a par de outras exclusivamente invocadas no presente recurso, mas pretendendo-se dele retirar consequências jurídicas diversas num e noutro, falha o requisito da identidade de pedidos sem o qual não pode ter-se por verificada a exceção de litispendência.

<u>Nestes termos,</u>

Deve a douta decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que aprecie os vícios e erros alegados, quanto à exceção de litispendência, que se julga não verificada, devendo os autos baixar ao tribunal "a quo" para apreciação do mérito do recurso, para que assim se faça JUSTIÇA.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

A. O presente recurso jurisdicional foi interposto da decisão que julgou procedente a excepção de litispendência e, absolveu a Entidade recorrida da Instância.

B. Entende o recorrente jurisdicional que "não se verifica a excepção de litispendência, pois o pedido de revisão foi redireccionado em recurso judicial, e consequentemente, o presente recurso deve proceder por se encontrar tempestivo".

C. Salvo o devido respeito, o Recorrente Jurisdicional não tem razão ao pugnar pela revogação da sentença recorrida, à qual não atribui qualquer vício ou ilegalidade, nem põe em causa a matéria de facto dada como provada, e apenas sustenta a não verificação da excepção.

D. Contrariamente ao defendido pelo Recorrente, a douta sentença fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos ao julgar procedente a excepção de litispendência e, absolveu a entidade recorrida da Instância, motivo pelo qual deve ser mantida.

E. No que se refere à matéria de facto dada como provada na douta sentença recorrida, salienta-se apenas que o Recorrente apresentou outro recurso judicial, em tudo idêntico, visando o mesmo despacho o qual tramita nesse mesmo Tribunal sob o n.º 139/14.5BECTB.

F. Analisadas as petições iniciais, verifica-se que esta é uma repetição da causa já em curso no Processo acima identificado, e que o acto visado em ambos os recursos é o acto de fixação da matéria colectável em IRS para o ano de 2009, notificado por ofício de 14/02/2014.

G. Pelo que, se verifica identidade dos sujeitos, do pedido e da causa de pedir, (cfr. artº 581º do CPC), razão pela qual se encontram reunidos os pressupostos constantes do artigo 580.º do CPC, necessários para a verificação da litispendência, como bem decidiu a douta sentença.

H. Tal como determina o art.º 582º do CPC, é na acção proposta em segundo lugar que deve ser deduzida a litispendência, o que se faz agora em face desta acção ter sido apresentada em segundo lugar, o que aconteceu.

I. Da análise das alegações de Recurso Jurisdicional, verifica-se que o Recorrente não traz argumentos novos, e os argumentos que reedita foram rebatidos devidamente no excerto da decisão recorrida que supra se transcreveu, a qual fez uma correcta e adequada análise dos factos e da legislação aplicável.

J. Nomeadamente, refere o recorrente, que não existe identidade do pedido porque se pretende retirar consequências jurídicas diversas dos dois recursos judiciais, mas não as identifica.

K. por outro lado, quando o recorrente salienta que, mantém interesse em conhecer as razões que levaram a que os argumentos expostos no pedido de revisão, que apresentou fossem desatendidos, tal questão foi devidamente respondida pela AT e encontra-se devidamente comprovada na alínea F) dos factos provados; onde se refere que o fundamento para a não apreciação do pedido, está em aquele não ser o meio próprio de reacção do mesmo acto de fixação de matéria colectável em IRS para o ano de 2009.

L. Razão pela qual, tendo o ora Recorrente feito uso do meio próprio e que corre os seus termos com o n.º 139/14.5BECTB, sabendo a razão pela qual a AT o citou para redirecionar o seu pedido, e estando provado nos autos através de documento que os pedidos e causa de pedir são idênticos, não colhem os fundamentos do presente recurso jurisdicional que deve ser rejeitado.

M. Por tudo o supra exposto, não havendo qualquer violação às disposições legais invocadas, bem andou a sentença recorrida em ter julgado procedente a excepção de litispendência e ter absolvido a Entidade Recorrida da Instância, pelo que deve ser mantida.

Nestes termos e nos mais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida por corresponder a uma correcta interpretação e aplicação da lei.

3 – Por despacho da Exma Relatora no Tribunal Central Administrativo Sul (de fls. 242 a 250 dos autos) aquele Tribunal julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso e competente para o efeito este STA, a quem os autos foram remetidos precedendo requerimento do recorrente nesse sentido (fls. 239 dos autos).

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 261/262 dos autos, concluindo no sentido de que ***o recurso é manifestamente improcedente, motivo pelo qual deve a decisão sob recurso ser confirmada.***

Com dispensa dos vistos, dado o carácter urgente do processo, vêm os autos à Conferência.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, se verifica a excepção de litispendência entre o recurso deduzido e o recurso pendente sob o n.º 139/14.5 BECTB.

6 – Matéria de facto

Na decisão recorrida foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em cumprimento da ordem de Serviço n.º OI201300302, de 13/08/2013, os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças da Guarda realizaram uma acção de Inspecção dirigida ao recorrente, de âmbito parcial, incidente sobre o IRS do ano de 2009 (cf. relatório de inspecção tributária a fls. 21-verso a 32 dos autos).

B) No âmbito da mencionada acção de inspecção, e tal como melhor resulta do teor do respectivo relatório final, os Serviços de Inspecção Tributária efectuaram correcções à matéria tributável com recurso à avaliação indirecta, nos termos do n.º 5 do art. 89.º-A da LGT cf. relatório de inspecção tributária a fls. 21-verso a 32 dos autos).

C) Por despacho proferido em 14/02/2014, exarado sob o relatório de inspecção tributária, o Director de Finanças da Guarda, manifestando concordância com o parecer do Chefe de equipa, sancionou as correcções efectuadas, tendo fixado o rendimento do recorrente, em sede de IRS, para o ano de 2009, no montante de €13.446,05 (cf. despacho, parecer, e relatório de inspecção tributária a fls. 21-verso a 32 dos autos).

D) O ora recorrente foi notificado do relatório de inspecção tributária através do ofício n.º 31241, expedido por carta registada com aviso de recepção que se mostra assinado em 17/02/2014 (cf. ofício a fls. 21 dos autos e registo postal e aviso de recepção a fls. não numeradas do PAT apenso).

E) O ora recorrente apresentou pedido de revisão da matéria tributável dirigido ao Director de Finanças da Guarda, nos termos do artigo 91.º da LGT, remetido em 28/02/2014 por correio registado (cf. requerimento de fls. 10 a 11 dos autos e registo postal a fls. não numeradas do PAT apenso).

F) Na sequência do pedido de revisão a que se alude na alínea anterior, foi emitida informação da qual se extrai, designadamente, o seguinte: «… As correcções à matéria tributável foram efetuadas com fundamento nos artigos 87/1 alínea f) e 89-A/3 e 5, ambos da LGT, ou seja, com recurso a métodos indirectos por manifestações de fortuna, passíveis de recurso para o tribunal tributário, no prazo de 10 dias, nos termos do n.º 7 e 8 do referido artigo, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes da LGT. (…) Na situação em apreço, tendo o sujeito passivo reagido através do pedido de revisão nos termos do artigo 91.º da LGT, meio de reacção também referido na notificação do relatório de inspecção mas não sendo este, como supra evidenciado, o meio de reacção próprio nem o Director de Finanças a entidade competente para decidir relativamente à situação em apreço, e não podendo estas irregularidades/deficiências ser supridas pela AT, em atenção aos artigos 12º, 19º e 23º, todos do CPPT, dever-se-á notificar o sujeito passivo, para, querendo, no prazo de 10 dias, suprir as deficiências detectadas pela administração tributária e aduaneira, no sentido de redirecionar o seu requerimento, dirigindo-o agora ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco e adoptando a forma processual prevista nos artigos 89-A/7 e 8 da LGT e 146-B do CPPT – recurso para o tribunal tributário, aplicando-se, "com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146-B do Código de Procedimento e de processo Tributário"» (cf. fls. 8-verso e 9 dos autos).

G) Em 04/03/2014, o Director de Finanças da Guarda exarou na informação a que se refere a alínea anterior o seguinte despacho: «Concordo. Notifique-se» (cf. fls. 8-verso dos autos).

H) Em 05/03/2014, pelo ora recorrente foi assinada a "Notificação Pessoal" constante de fls. 8 dos autos, dando-lhe a conhecer o teor do despacho proferido pelo Director de Finanças a que se refere a alínea anterior (cf. fls. 8 dos autos).

I) Em 03/03/2014, o ora recorrente apresentou no TAF de Castelo Branco recurso judicial, autuado sob o n.º 139/14.5BECTB, do qual consta, designadamente, o seguinte:«

A……, contribuinte fiscal n.º ……, com domicílio na Rua ……, n.º ……, ……, 6270-…… …… Seia, vem, nos termos do disposto no n.º 7 e 8 do art. 89.º-A da LGT e do art. 146.º-B do CPPT, apresentar Recurso Judicial contra a decisão do Director de Finanças da Guarda, de tributação por avaliação indirecta notificada em 14.02.2014 (Doc. 1 Anexo), ao ano económico de 2009, com base nos fundamentos de vício de violação de lei, de fundamentação, caducidade, preterição de formalidades legais, manifesto excesso de capacidade contributiva e errónea quantificação, nos seguintes termos:

(…)

CONCLUSÕES:

a) O recorrente foi estudante, em 2009.

b) Fazia parte do agregado familiar de seus pais, cf. art. 13º, n.º 3, c) e n.º 4, b), do CIRS, pelo que não estava obrigado à entrega de declaração de rendimentos.

c) Mais, nem sequer tinha rendimentos de qualquer tipo para declarar.

d) Por outro lado, a tributação autónoma do recorrente em IRS, contraria o art. 13º, n.º 6, do CIRS, ainda que sob a capa de métodos indirectos.

e) A comparação entre a hipotética divergência não justificada de rendimentos declarados viola o art. 13.º, n.º 6, do CIRS, pois teria no caso de ser confrontada com os sujeitos passivos a quem incumbe a direção do agregado familiar.

f) O recorrente não reúne simultaneamente os dois pressupostos elencados nas alíneas d) e f), do n.º 1, do art. 87.º da LGT.

g) Está demonstrado que o recorrente justificou e comprovou a manifestação de fortuna, na quasi totalidade.

h) está demonstrado que a justificação do restante em falta, no valor de 13.446,05€, trata-se de liberalidades de seus pais e avós (ascendentes).

i) Pelo que está demonstrado que o recorrente não teve acréscimo de património, pelo que a decisão da avaliação indirecta viola os art.º 87.º, n.º 1, alínea d) e f) e 89.º-A n.º 5, ambos da LGT.

j) Existe errónea quantificação e manifesto excesso de capacidade contributiva, art. 89.º-A, n.º 1 e 4 e art.º 87.º, n.º 1, d) e f), todos da LGT.

NESTES TERMOS,

Deve a decisão de fixação de rendimentos pelos métodos indirectos ser anulada, dando-se assim provimento ao recurso, com todas as consequências legais.

(…)»

(cf. documento composto por 5 (cinco) páginas, por mim rubricadas, extraídas do SITAF, o qual deve ser junto aos presentes autos nos termos do artigo 412º, n.º 2 do CPC, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

J) No âmbito do referido processo n.º 139/14.5BECTB, a Entidade recorrida foi notificada para deduzir oposição, através de ofício de 24/03/2014 (cf. ofício a fls. 163 do SITAF).

K) O processo n.º 139/14.5BECTB encontra-se pendente, não tendo ainda sido proferida decisão final no mesmo (cf. consulta efectuada no SITAF).

L) O presente recurso judicial deu entrada no TAF de Castelo Branco em 07/03/2014 e nele se recorre da decisão do Director de Finanças da Guarda de tributação por avaliação indirecta referente ao ano de 2009, com base nos mesmos fundamentos aos descritos na alínea I) que antecede (cf. fls. 53 a 58 dos autos).

M) Nos presentes autos a Entidade recorrida foi notificada para deduzir oposição, através de ofício de 01/04/2014 (cf. 104 dos autos).

7 – Apreciando.

7.1. Da litispendência

A decisão recorrida, a fls. 158 a 167 dos autos, julgou verificada ***a excepção dilatória de litispendência***, absolvendo da instância a entidade recorrida no recurso judicial interposto pelo recorrente da decisão do Director de Finanças da Guarda de fixação do rendimento tributável em IRS, para o ano de 2009, por métodos indirectos, em razão da pendência no mesmo tribunal de um outro recurso judicial – n.º 139/14.5BECTB –, interposto pelo mesmo contribuinte, dirigido contra o mesmo acto e peticionando também a respectiva anulação.

Citando os preceitos legais pertinentes – artigos 580.º, 581.º e 582.º do Código de Processo Civil (CPC) –, considerou a sentença recorrida que ***demonstram os autos que o pedido de anulação do acto recorrido se encontra igualmente em apreciação, com os mesmos fundamentos, num outro recurso judicial apresentado igualmente pelo ora recorrente e que tramita sob o n.º 139/14.5BECTB, no qual não foi, ainda, proferida decisão final,*** razão pela qual considerou que ***ocorre assim litispendência, na medida em que se verifica a repetição da mesma causa na sua tríplice identidade, quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir,*** não obstando ***à litispendência, e ao contrário do alegado pelo ora recorrente, a circunstância do presente recurso ter sido apresentado na sequência da notificação de uma decisão administrativa que não conheceu do pedido de revisão da matéria tributável apresentado contra o acto recorrido, por não ser esse o meio próprio de reacção, convidando o ora recorrente a redirecionar a sua pretensão ao Tribunal mediante a apresentação do presente recurso,*** pois que ***tal notificação, por parte da AT, foi efectuada no pressuposto de inexistir um recurso judicial com o mesmo objecto,*** recurso esse, porém, já interposto e ***em momento anterior àquela notificação*** (cfr. decisão recorrida a fls. 165/166 dos autos).

Alega o recorrente que não se verifica a julgada excepção de litispendência, porque ***Existindo entre as causas, uma causa de pedir comum, a par de outras exclusivamente invocadas no presente recurso, mas pretendendo-se dele retirar consequências jurídicas diversas num e noutro, falha o requisito da identidade de pedidos sem o qual não pode ter-se por verificada a exceção de litispendência*** (cfr. conclusão 7. das suas alegações de recurso, sendo que as demais conclusões são meramente de enquadramento – 1 a 3 e 6 –, ou respeitam a matérias que não foram objecto da decisão recorrida – tempestividade - conclusão 4. - e legitimidade/interesse em agir – conclusão 5.).

A alegação do recorrente tendente a justificar a inexistência de litispendência não tem, porém, tradução nos autos, como resulta do confronto das respectivas petições de recurso (a fls. 53/58 e 169/173 dos autos)

O pedido formulado a final, numa e noutra, é de teor idêntico – ***Deve a decisão de fixação de rendimentos pelos métodos indirectos ser anulada, dando-se provimento ao recurso, com todas as consequências legais –,*** e as causas de pedir são também idênticas – ***vício de violação de lei, de fundamentação, preterição de formalidades legais, manifesto excesso de capacidade contributiva e errónea quantificação*** –, não se verificando, contrariamente ao alegado, ***uma causa de pedir comum, a par de outras exclusivamente invocadas no presente recurso.***

É certo que, no intróito da petição do recurso interposto em primeiro lugar – o que corre termos no TAF de Castelo Branco sob o n.º 139/14.5BECTB – se refere como fundamento do pedido de anulação, a par dos já referidos, a ***caducidade,*** sucedendo, porém, que tal dever-se-á porventura a lapso, pois que nada se argumenta a propósito da caducidade no articulado da petição de recurso.

Bem andou, pois, a decisão recorrida ao julgar verificada a excepção de litispendência no recurso que apreciou**,** o proposto ***em segundo lugar*** (artigo 582.º, n.º 1 e 2 do CPC), obviando à repetição da mesma causa, sendo certo que entre elas se verifica ***identidade de sujeitos, de pedido e de causa de pedir*** (artigo 581.º do CPC).

O recurso não merece provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — ***Isabel Marques da Silva*** (relatora) — ***Pedro Delgado — Fonseca Carvalho.***

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Caixa de Crédito Agrícola Mútuo. Sisa. Isenção.

Sumário:

I — No âmbito da vigência do art.º 238.º, § 1.º do Decreto n.º 5.219, de 8/3/1919 as Caixas de Crédito Agrícola Mútuo e as operações por elas realizadas para qualquer dos fins abrangidos pelo disposto no art.º 3.º do mesmo Decreto, são isentas do pagamento de toda e qualquer contribuição e imposto, sendo que, tratando-se de isenção de sisa, a mesma está dependente de a obrigação cujo incumprimento foi efectuado através de dação em função do cumprimento - transmissão de imóvel que originou a liquidação impugnada -, ter nascido nomeadamente para satisfazer "fins exclusivamente agrícolas" – cfr. art.ºs 238.º/§ 1.º, 3.º/1, 235.º a 237.º e 285.º do citado Decreto 5.219, de 8/3/1919.

II — Tratando-se de uma isenção automática e oficiosa, não lhe é aplicável o disposto nos art.ºs 11.º/20 e 15.º/1 do CIMSISSD.

Processo n.º 1159/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de A…, CRL.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de A……, CRL., com os demais sinais dos autos, contra o acto de indeferimento de uma reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de imposto municipal de sisa, relativa ao ano de 2003, no montante de 32.802,82 Euros, acrescendo 17.942,69 de juros compensatórios (ou seja no montante total de 50.745,51 Euros (32.802,82 Euros).

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. A impugnante não procedeu atempadamente ao pagamento da sisa devida, nem requereu o reconhecimento da isenção prevista na segunda parte do n.º 20, do art. 11.º do CIMSISSD;

2. O benefício a isenção de sisa previsto naquela norma do CIMSISSD, não é de reconhecimento oficioso e automático;

3. Aquele benefício depende de prévio reconhecimento por parte do Ministro das Finanças, tal como dispõe o § 1.º do art.º 15.º, do CIMSISSD;

4. Esse reconhecimento tem eficácia constitutiva e não meramente declarativa;

5. A referida isenção de sisa só produz os seus efeitos e se torna eficaz, depois de proferido o despacho ministerial que a reconheça;

6. A liquidação efectuada pela AF é legal, mostra-se correcta e o seu valor é devido;

7. Decidiu mal a Meritíssima Juíza ao julgar procedente a impugnação, violando assim as normas constantes no n.º 1, e no § 1.º, do art.º 15.º, do CIMSISSD e do n.º 1, do art.º 65.º do CPPT.

Termina pedindo a procedência do recurso, com a revogação da sentença recorrida e a improcedência da impugnação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto e admitido para o TCA Sul, foi ali proferida, em 28/5/2013, a decisão sumária de fls. 239/244, julgando o TCAS incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, com fundamento em que este versa exclusivamente matéria de direito, declarando, consequentemente, competente este STA.

1.5. Remetidos os autos ao STA, continuaram com Vista ao MP, que emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(…) O recurso não merece provimento.

A questão de direito em discussão nestes autos já foi objecto de decisão por este STA nos acórdãos de 8 de Julho de 2009 - P. 0152/09 e de 26 de Setembro de 2012 - P. 0523/12 ((1) Ambos disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.), cujo discurso fundamentador se subscreve.

Efectivamente decidiu-se nesse primeiro douto acórdão que:

1 - O artigo 238.º, § 1.º do Decreto n.º 5.219, de 8 de Março de 1919, mantém-se em vigor na ordem jurídica;

2 - As Caixas de Crédito Agrícola Mútuo, as operações por elas realizadas para qualquer dos fins abrangidos pelo disposto no artigo 3.º ou de outros que por este regulamento lhes são permitidos, e os títulos que as representem, bem como registos de hipoteca, averbamentos cancelamentos, certificados, notas e requerimentos respeitantes e empréstimos por elas mutuados a seus sócios, são isentos do pagamento de toda e qualquer contribuição e imposto;

3 - A isenção de sisa está dependente de a obrigação cujo incumprimento foi efectuado através de dação em função do cumprimento – transmissão de imóvel que originou a liquidação impugnada –, ter nascido nomeadamente para satisfazer "fins exclusivamente agrícolas" – artigos 238.º/ § 1.º, 3.º/1, 235.º a 237.º e 285.º do Decreto 5219, de 8 de Março de 1919;

4 - Trata-se de uma isenção automática e oficiosa, não lhe sendo aplicável o disposto nos artigos 11.º/20 e 15.º/1 do CIMSISSD.

Não pondo a recorrente em causa a verificação dos pressupostos substantivos de isenção, mas apenas a omissão da formulação do prévio pedido de isenção, ao abrigo do disposto no artigo 15.º/1 do CIMSISSD, a impugnação não poderia deixar de proceder.

Termos em que, pelos fundamentos apontados, deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) A Impugnante é uma caixa de crédito agrícola mútuo constituída sobre a forma de cooperativa de responsabilidade limitada, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Santiago do Cacém sob o n.º 00144/830708;

B) Por escritura pública outorgada em 1997.12.16, a Impugnante, através de dação em pagamento, adquiriu os seguintes prédios:

i. Prédio rústico sito na freguesia de …… inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 166 secção Q;

ii. Prédio rústico sito na freguesia de …… inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 145 secção Q;

iii. Prédio misto sito na freguesia de ……, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 300;

iv. Prédio misto sito na freguesia de ……, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 813;

C) Na sequência de uma acção inspectiva foi liquidada sisa, com fundamento em não terem sido cumpridos os formalismos do artigo 15.º do CIMSISSD;

D) Em 2003.02.19, foi liquidado imposto municipal de sisa no montante global de € 50.745,51, dos quais € 32.802,82 de Imposto Municipal de Sisa e € 17.942,69 de juros compensatórios;

E) A Impugnante reclamou;

F) Por despacho de 2005.08.31, a reclamação foi indeferida;

G) Da informação elaborada e considerada como projecto de decisão transcreve-se:

i. (...) a Reclamante não utilizou os procedimentos legais necessários para poder usufruir da isenção de sisa;

ii. Com efeito, e porque esta é uma isenção condicionada, à data da realização da escritura de dação em cumprimento não estavam reunidas todas as condições de acesso, nomeadamente o reconhecimento da isenção por parte do Ministro das Finanças, nos termos do artigo 15/1 do CIMSISSD;

H) Em 2005.10.03, a presente impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Santiago do Cacém.

3.1. Como acima se disse, o recurso foi inicialmente interposto para o TCA Sul, tendo ali sido proferido decisão sumária declarando a incompetência, em razão da hierarquia, desse Tribunal, para conhecer do recurso, considerando competente o STA, dado que o recurso versa apenas matéria de direito.

Ora, porque, na verdade, as partes divergem apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis, não havendo, além disso, controvérsia a este propósito, também aqui se entende, na perspectiva considerada pelo TCAS, que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT).

Há, assim, apreciar a questão de fundo: o invocado erro de julgamento da sentença quando à questão da isenção questionada.

Vejamos, pois.

3.2. Estamos perante uma impugnação judicial do indeferimento de uma reclamação deduzida contra liquidação de sisa (e respectivos juros compensatórios) por via de outorga de escritura de dação de imóveis em função do pagamento, efectuada em 16/12/1997.

Na PI da impugnação a impugnante/recorrida invocara que às Caixas de Crédito Agrícola Mútuo vinha sendo reconhecida isenção de impostos, pois que se o art.º 38º da Lei n.º 215, de 30/6/1914, já estabelecia que «As Caixas de Crédito Agrícola Mútuo, as operações por ela realizadas e os títulos que as representem (...) são isentos do pagamento de toda e qualquer contribuição ou imposto(...)», também o § 1.º do art.º 238.º do Regulamento do Crédito Agrícola Mútuo, aprovado pelo Decreto n.º 5.219, de 8/1/1919, lhes concedia uma isenção fiscal absoluta e total e esta norma não foi até hoje revogada, sendo que, posteriormente, o art.º 2.º do Decreto n.º 11.797, de 25/7/1926 manteve e reafirmou as isenções fiscais à Caixas de Crédito Agrícola Mútuo («As Caixas de Crédito Agrícola Mútuo são consideradas estabelecimentos de utilidade pública, sendo-lhes mantidas todas as isenções fiscais e tributárias, bem como todos os privilégios concedidos pelas leis vigentes sobre crédito agrícola mútuo.») e o art.º 4.º do DL n.º 231/82, de 17/6 igualmente refere que «Mantêm-se em vigor todas as isenções previstas nas leis relativas às Caixas de crédito agrícola mútuo e às suas operações».

Acrescendo que, mesmo especificamente em relação ao imposto de sisa, as Caixas Agrícolas estão dele isentas, pelas aquisições de direitos sobre imóveis destinados à directa realização dos seus fins (como também do imposto de sucessões e doações), enquanto cooperativas, nos termos das als. d) e e) do n.º 1 do art.º 3.º do DL n.º 456/80, de 9/10.

3.3. A sentença julgou procedente a impugnação judicial, no entendimento de que, gozando a recorrida de direito material de isenção de sisa e tendo o reconhecimento da isenção efeito meramente declarativo, o facto da recorrida não ter pedido a isenção prévia de isenção ao abrigo do art.º 15.º/1 do C.Sisa não afasta o direito à mesma isenção.

Do assim decidido discorda a recorrente Fazenda Pública, sustentando, como se viu, que a sentença enferma de erro de julgamento na interpretação das normas constantes no n.º 1, e no § 1.º, do citado art. 15.º do C.Sisa e do n.º 1 do art. 65.º do CPPT, dado que a questionada isenção (prevista no n.º 20 do art.º 11.º do C.Sisa) não é de reconhecimento oficioso e automático, antes dependendo de prévio reconhecimento pelo Ministro das Finanças (como estabelece o mencionado § 1.º do art. 15.º). E assim, uma vez que o reconhecimento tem eficácia constitutiva e não meramente declarativa, a dita isenção só produz efeitos e se torna eficaz depois de proferido o despacho ministerial que a reconheça.

Esta é, portanto, a questão a decidir.

Vejamos.

4.1. No n.º 20.º do artigo 11.º do ora revogado Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações dispunha-se (na redacção ao tempo aplicável):

«Ficam isentas de imposto municipal de sisa:

(...)

20.º - As aquisições de bens por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência e, ainda, as que derivem de actos de dação em cumprimento, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

No caso de serem adquirentes sociedades directa ou indirectamente dominadas pelas instituições de crédito, só haverá lugar à isenção quando as aquisições resultem da cessão do crédito ou da fiança efectuadas pelas mesmas instituições àquelas sociedades comerciais.»

E o artigo 15.º do mesmo Código estabelecia o seguinte:

«Para efeitos de isenção ou redução de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, deverão os requerimentos ser apresentados nos seguintes prazos:

1.º - Antes do acto ou facto translativo referido no artigo 47.º, mas sempre antes da liquidação que porventura seja efectuada nos termos deste preceito legal, ou nos prazos estabelecidos no artigo 115.º, conforme os casos;

2.º - Dentro do prazo para a apresentação da relação de bens a que se refere o artigo 67.º

§ 1.º - As isenções a que se referem os n.ºs 16.º do artigo 11.º, 11.º do artigo 12.º, 3.º, 14.º e 15.º do artigo 13.º serão concedidas pelo director-geral das Contribuições e Impostos e as previstas na parte final do corpo do n.º 20.º e no n.º 31.º do artigo 11.º, bem como no n.º 11.º do artigo 13.º, pelo Ministro das Finanças, devendo o requerimento ser instruído com os documentos necessários para comprovar os factos alegados e, designadamente:

1.º - Tratando-se de pessoa colectiva de utilidade pública ou de utilidade pública administrativa, com documento comprovativo da sua qualidade; (redacção da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04).

2.º - Nos demais casos dos n.ºs 16.º do artigo 11.º e 11.º do artigo 12.º e nos dos n.ºs 3.º e 14.º do artigo 13.º, com documento comprovativo da existência legal da instituição e confirmação pelo Ministério da tutela de que se trata efectivamente de uma das entidades abrangidas nesse números;

3.º - Em qualquer dos casos abrangidos pelos números anteriores deverá ainda ser apresentada certidão ou cópia autêntica da deliberação tomada sobre a aquisição onerosa dos bens, da qual conste expressamente o destino destes, e, bem assim, no caso do n.º 3.º do artigo 13.º, declaração prestada pela entidade competente de que as instalações não são utilizáveis normalmente em espectáculo com entradas pagas;

§ 2.º - Para efeitos do disposto no n.º 2.º do parágrafo anterior considera-se Ministério da tutela o departamento governamental que superintende na área da actividade em que a entidade requerente prossegue o fim estatuário por ela invocado;

§ 3.º - Para efeitos da isenção prevista no n.º 15.º do artigo 13.º deverá ser ouvido o departamento governamental que superintende na respectiva área.»

4.2. Todavia, no caso, outos diplomas legais há também que considerar.

Na verdade, os benefícios fiscais atribuídos às Caixas de Crédito Agrícola Mútuo pela Lei n.º 215 de 30/6/1914, mantiveram-se ao longo dos anos, e o próprio Decreto n.º 5.219, de 8/1//1919 (reformulando o Regulamento do Crédito e das Instituições Sociais Agrícolas) reiteraria a isenção de toda e qualquer contribuição ou imposto dirigida às Caixas de Crédito Agrícola Mútuo, determinando no seu art. 238.º que *«As Caixas de Crédito Agrícola Mútuo, as operações por elas realizadas, para qualquer dos fins abrangidos pelo disposto no art. 3.º ou de outros que por este regulamento lhes são permitidos, e os títulos que as representem, bem como registos de hipotecas, cancelamentos, certificados, notas e requerimentos respeitantes a empréstimos por elas mutuados a seus sócios, são isentos do pagamento de toda e qualquer contribuição ou imposto.»*

Mais tarde, o DL n.º 45.195, de 24/9/1960, que surgiu com o propósito expresso de esclarecer dúvidas sobre a aplicação do imposto do selo às operações realizadas pelas caixas, determinaria que *«até serem reorganizadas as caixas de crédito agrícola mútuo»* se considerariam em vigor os benefícios estabelecidos pelo art. 238.º do Regulamento de 1919. Em suma, como (referindo-se, embora, apenas ao imposto do selo, que não à sisa) salienta Sérgio Vasques ([1]) apesar de se suscitarem dúvidas sobre a sua aplicação, as isenções primeiro estabelecidas naquela Lei n.º 215 de 30/6/1914 parece terem sobrevivido de reforma em reforma. Tanto que, como este autor refere, apesar de com o DL n.º 231/82, de 17/6, começar a desenhar-se a aproximação das Caixas de Crédito Agrícola Mútuo à generalidade das instituições de crédito, quer no seu regime legal, quer na sua actividade, em matéria fiscal, o art.º 4.º deste mesmo DL n.º 231/82 dispunha que se mantinham em vigor *«todas as isenções fiscais previstas nas leis relativas às caixas de crédito agrícola mútuo e às suas operações»*.

Posteriormente, porém, no seguimento da reestruturação (económica e fiscal) ocorrida aquando da adesão à CEE o DL n.º 24/91, de 11/1, reestruturaria o regime jurídico das Caixas de Crédito Agrícola Mútuo, promovendo a sua integração no sistema de crédito nacional e nesse diploma o legislador, apesar de reconhecer a especificidade daquelas instituições, determinou no n.º 2 do art. 10.º, a revogação do anterior DL n.º 231/82, de 17/6 (normativo em que aparentemente se sustentaria a presente isenção de sisa).

Ora, como igualmente refere o citado autor *«O alcance desta revogação suscitou alguma controvérsia, tendo estado na origem de diferentes processos, circulares e pareceres, nomeadamente do Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças. No essencial, e sem se reproduzir todo o argumentário empregue, a Administração Fiscal acabaria por assentar no entendimento vertido na Circular n.º 15/93, de 17/6, considerando que a revogação do DL n.º 231/82 não acarretava revogação da isenção de imposto do selo dirigida as operações de crédito realizadas entre as caixas e os seus associados, pois que o art.º 4.º daquele diploma possuía natureza meramente interpretativa, estando o fundamento da isenção na legislação de 1914 e 1919 – esta, intocada pelo Decreto-Lei n.º 24/91.»*

No seguimento da publicação do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (DL n.º 298/92, de 31/12) veio, posteriormente, em 1995, a ser publicado o DL n.º 250/95, de 12/12, que reforçou a aproximação do regime das Caixas de Crédito Agrícola Mútuo às demais instituições de crédito.

Mas este DL n.º 250/95 apesar de alterações ao DL n.º 24/91, de 11/1, não compreende alterações ao enquadramento fiscal das Caixas de Crédito Agrícola Mútuo.

Todavia, em 1998 veio a ser aprovado o Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC) – Lei n.º 85/98, de 16/12, *«com a intenção de refundir e uniformizar o regime fiscal das cooperativas» estabelecendo-*

-se no seu art. 2.º os princípios a que a interpretação e aplicação de tal regime devem obedecer e especificando-se, entre outros, o princípio da «autonomia e especialidade – o regime fiscal do sector cooperativo é autónomo e especial face ao regime fiscal geral e adaptado às especificidades do sector cooperativo».

Sendo que também no n.º 1 do seu art.º 20.º se determina que o disposto nesse Estatuto Fiscal Cooperativo prevalece sobre «quaisquer benefícios fiscais incidentes sobre factos e situações tributárias nele previstos concedidos por legislação publicada anteriormente à [sua] entrada em vigor».

Ora, nos art.ºs 8.º, 9.º e 10.º, estabelecem-se respectivamente, isenções de imposto do selo, imposto sobre as sucessões e doações e impostos locais, dispondo-se, quanto a estes, o seguinte:

«Artigo 10.º – Impostos locais

1 - As cooperativas são isentas de sisa na aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis destinados à sede e ao exercício das actividades que constituam o respectivo objecto social.

2 - As cooperativas são igualmente isentas de contribuição autárquica incidente sobre o valor patrimonial dos imóveis referidos no número anterior.

3 - A usufruição dos benefícios previstos no número anterior só poderá ser revogada, ou a sua medida alterada, por deliberação das assembleias municipais em cuja circunscrição estejam situados os respectivos prédios.»

4.3. Mas, se é certo que, como salienta Sérgio Vasques *«A leitura do Estatuto Fiscal Cooperativo e a compreensão do propósito sistematizador que lhe está subjacente não pode deixar de nos fazer interrogar sobre a manutenção em vigor da isenção mais generosa que se extraía da legislação de 1919 para as Caixas de Crédito Agrícola Mútuo»*, ([2]) o que é verdade é que, no caso presente, a liquidação de sisa respeita a aquisições efectuadas pela recorrida, através de dação em pagamento, no ano de 1997, ou seja, antes da vigência do próprio Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC) – aprovado como se disse, pela Lei n.º 85/98, de 16/12.

E, assim sendo, como bem refere o MP, é de sufragar, pelo menos nesta vertente, a jurisprudência afirmada no acórdão desta Secção do STA, de 8/7/2009, no proc. n.º 0152/09 (cfr. igualmente, o ac. de 26/9/2012, rec. n.º 0523/12, também respeitante aos mesmos autos) pois que à data dos factos aqui em apreciação, o art.º 238.º, § 1.º do Decreto n.º 5.219, de 8/3/1919 (norma que alegadamente sustenta a isenção de sisa por parte da impugnante) se mantinha em vigor na ordem jurídica, e que de acordo com tal normativo as Caixas de Crédito Agrícola Mútuo e, além do mais, as operações por elas realizadas para qualquer dos fins abrangidos pelo disposto no art.º 3.º do mesmo Decreto, são isentas do pagamento de toda e qualquer contribuição e imposto, sendo que, tratando-se de isenção de sisa, a mesma está dependente de a obrigação cujo incumprimento foi efectuado através de dação em função do cumprimento - transmissão de imóvel que originou a liquidação impugnada -, ter nascido nomeadamente para satisfazer "fins exclusivamente agrícolas" – cfr. art.ºs 238.º/ § 1.º, 3.º/1, 235.º a 237.º e 285.º do citado Decreto 5.219, de 8/3/1919.

E tratando-se de uma isenção automática e oficiosa, não lhe é aplicável o disposto nos art.ºs 11.º/20 e 15.º/1 do CIMSISSD.

Com efeito, na data das transmissões que deram origem à liquidação de sisa aqui impugnada (realizadas através de escritura pública no dia 16/12/1997), estava em vigor o Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo, aprovado pelo DL n.º 24/91, de 11/1 (na redacção do DL n.º 230/95, de 12/11), que revogou aquele DL n.º 231/82 (ressalvando, porém, expressamente, o disposto no seu art. 4º, ou seja, ressalvando a vigência de *«... todas as isenções fiscais relativas às caixas de crédito agrícola mútuo e suas operações»*, ressalva na qual se encontra o art.º 238.º, § 1, do dito Decreto n.º 5.219, de 8/3/1919).

Sendo que o art.º 2.º do dito DL n.º 24/91 (na redacção introduzida pelo DL n.º 230/95, de 12/9) dispunha que *«em tudo o que não estiver previsto no presente diploma, as caixas agrícolas regem-se, consoante a matéria, pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras e outras normas que disciplinam as instituições de crédito, e pelo Código Cooperativo e demais legislação aplicável às cooperativas em geral».*

«Ora, o Código Cooperativo, aprovado pelo DL n.º 454/80, de 9/10, determinava, no seu artigo 101.º, que "os benefícios fiscais e financeiros serão objecto de legislação autónoma".

E no mesmo dia 9 de Outubro de 1980, foi publicado o DL n.º 456/80, "ao abrigo do artigo 32.º da Lei n.º 8-A/80, de 26 de Maio, e nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição", cujo artigo 3.º, n.º 1, alínea d), isentava as cooperativas de "sisa pela aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis quando destinadas à directa e imediata realização dos seus fins estatutários", sendo que nos termos do seu artigo 5.º, n.º 1, "a usufruição dos benefícios fiscais referidos nos números anteriores não necessita de ser requerida, dependendo apenas da entrega na respectiva repartição de finanças de documento comprovativo da sua constituição e registo".

Ou seja, esta isenção apenas se aplicava à aquisição de direitos sobre imóveis destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários das cooperativas, sendo que nos termos do artigo 6.º

do mesmo diploma "os benefícios fiscais a que se referem as alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 3.º caducarão quando aos bens for dado destino diferente do aí prescrito (...)".

A "directa e imediata realização dos fins estatutários" foi, mais tarde, esclarecida pelo legislador no Estatuto Fiscal Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 85/98, que revogou aquele DL n.º 456/80 através do seu artigo 21.º, n.º 1, alínea c), e esclareceu – seu artigo 10.º, n.º 1 – o regime de isenção de sisa: "As cooperativas são isentas de sisa na aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis destinados à sede e ao exercício das actividades que constituam o respectivo objecto social". (...) No entanto, o DL n.º 456/80 determinou, logo no seu artigo 1.º, que "o disposto no presente decreto-lei é aplicável, sem prejuízo dos regimes mais favoráveis previstos em legislação anterior (...)".

Ora, o regime do Decreto de 1919 era mais favorável que o do DL de 1980: este isentava a aquisição de direitos sobre imóveis destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários das cooperativas; aquele isentava de qualquer contribuição ou imposto as operações realizadas pelas caixas de crédito agrícola mútuo para qualquer dos fins abrangidos pelo disposto no artigo 3.º ou de outros que por este regulamento lhes são permitidos, nomeadamente, como se viu, empréstimos realizados aos seus sócios para fins exclusivamente agrícolas.

E não se diga que o Decreto de 1919 se encontrava revogado pelo DL n.º 231/82, pois além da ratio supra enunciada, através da Lei n.º 2/88, de 26/1, que aprovou o Orçamento de Estado para 1988, ficou "o Governo autorizado a rever, no sentido da redução ou eliminação, os parágrafos 1 e 2 do artigo 238.º do Regulamento do Crédito e das Instituições Sociais e Agrícolas, aprovado pelo Decreto n.º 5219, de 6 de [Março] de 1919, cujo conteúdo foi mantido em vigor nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 231/82, de 17 de Junho".

Trata-se, pois, de verdadeira interpretação autêntica, efectuada pelo legislador, no sentido da manutenção, na ordem jurídica, dos benefícios fiscais atribuídos pelo Decreto de 1919. Sendo que esta lei de autorização caducou sem que tivesse sido alterado o regime da isenção de sisa previsto neste diploma e que se mantinha em vigor em 1995, pois que o DL n.º 485/88, de 30/12, emitido no uso daquela autorização, não se lhe refere.

Por outro lado, o artigo 11.º, n.º 20, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 181/90, de 6/6, prevê uma isenção para as aquisições de bens por instituições de crédito que derivem de actos de dação em cumprimento, desde que se destinem à realizem de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Todavia, esta isenção não se aplica às caixas agrícolas, pois que para estas existe legislação especial – a prevista no Decreto de 1919.

Efectivamente, como ficou dito, em 1991 foi aprovado um novo regime jurídico para estas instituições cujo artigo 2.º, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 230/95, de 12/9, dispunha que elas se regem pelo Código Cooperativo e demais legislação aplicável às cooperativas em geral.» (citado acórdão do STA, de 8/7/2009, no proc. n.º 0152/09).

Não se vendo razões para afastar o sentido desta jurisprudência, nem se mostrando essas razões afastadas pela alegação da recorrente, e porque, por outro lado [apesar de a isenção estar dependente de a obrigação cujo cumprimento foi efectuado através de dação em função do cumprimento – transmissão de imóvel que originou a liquidação impugnada –, ter nascido nomeadamente para satisfazer "fins exclusivamente agrícolas" – cfr. os art.ºs 238.º, § 1, 3.º, n.º 1, 235.º a 237.º e 285.º do dito Decreto 5.219, de 8/3/1919] no caso, a recorrente também não põe em causa a verificação dos pressupostos substantivos da isenção (apenas questiona a omissão do prévio pedido de isenção, nos termos do n.º 1 do art. 15.º do C.Sisa), a impugnação não podia deixar de proceder, como bem se decidiu na sentença recorrida.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Pedro Delgado* — *Isabel Marques da Silva.*

([1]) O Imposto do Selo no Crédito Agrícola Mútuo, in CTF n.º 415, 2005, pp. 205/243.

([2]) Loc. cit., pp. 242/243: o autor, depois de analisar a tese da revogação implícita e a tese da sobrevivência, manifesta o entendimento no sentido de que, no que respeita ao imposto do selo (que é o imposto sobre o qual o estudo se debruça) deve considerar-se que, atendendo ao disposto nos art.ºs 8.º e 20.º do Estatuto Fiscal Cooperativo, a respectiva entrada em vigor «… operou implicitamente a revogação do art.º 238.º, § 1 do Decreto n.º 5.219, de 8 de Janeiro de 1919, só valendo doravante a isenção de imposto do selo nos contratos celebrados pelas Caixas de Crédito Agrícola Mútuo quando este constitua seu próprio encargo.»

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Derrama. Regime especial de tributação dos grupos de sociedades. Lucro tributável do grupo. Lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo.

Sumário:

I — A derrama, face à redacção do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais, anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades, quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

II — Aquele artigo 14.º, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2012), é uma norma inovadora e não interpretativa, por isso sem aplicação retroactiva.

Processo n.º 1229/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, S. A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra** 26 de Abril de 2013
Julgou totalmente procedente a impugnação deduzida e determinou que fossem apurados juros indemnizatórios em resultado do pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido face ao apurado em B), do probatório (cfr. nº2, do artº 43º da LGT).

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º 1035/11.3 BESNT, instaurado por A……..., S.A., em reacção contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada do acto de autoliquidação de IRC na parte referente à derrama durante o exercício de 2009 tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I) Com a introdução da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, deu-se uma alteração substancial da natureza e do regime da derrama.

II) O n.º 1 do artigo 14º da citada lei pressupõe uma modificação de fundo no modo de cálculo da derrama, ao passar a ter como base o lucro tributável e não a colecta.

III) Assim passam a poder existir sujeitos passivos sem colecta, mas sujeitos ao pagamento da derrama.

IV) Por outro lado, sendo a derrama uma taxa proporcional, não tem em conta os vários regimes de redução de taxa do IRC.

V) Nestes termos, face ao regime anterior são penalizados os rendimentos sujeitos a taxas de IRC menores, já que em termos de derrama, passam a ser tributados por uma taxa igual a todos os sujeitos passivos do município em causa.

VI) No que concerne aos Grupos de Sociedades e ao seu Regime Especial de Tributação (RETGS), dado que a derrama passou a ter como base o lucro tributável, ou seja, uma incidência mais a montante que anteriormente, devem ser acolhidas as regras do CIRC, também até ao momento de determinação do lucro tributável, porque de seguida, se seguem as regras próprias da derrama, isto é, a aplicação da taxa.

VII) De facto, no RETGS, não existindo colecta respeitante a cada uma das sociedades, existe e é necessária a determinação do lucro tributável de cada uma delas, sendo esta, também, uma operação que se situa a montante e que corresponde, ao que está determinado no n.º1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais, o qual estipula que a derrama é lançada "sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na (respectiva) área geográfica.

VIII) Isto é, desde o momento em que é determinado um lucro tributável, sujeito e não isento para efeitos de IRC, a liquidação da derrama, passa a reger-se pelas regras próprias, de acordo com o que estipula o citado n.º 1 do artigo 14.º da LFL naquela redacção.

IX) Certo é que, esta é a forma mais directa de fazer corresponder a receita da derrama ao Município onde o correspondente rendimento é efectivamente gerado.

X) E se, nos termos do n.º 1 do artigo 70º do CIRC, o lucro tributável do grupo é calculado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais, tal significa que anteriormente já foi calculado, para cada uma das sociedades, um lucro ou um prejuízo, sendo esse resultado que, nos termos do n.º 1 do artigo 14º da Lei 2/2007, deve servir de base ao apuramento da derrama, não tendo relevância, para este efeito, o lucro tributável do grupo, que é posterior.

Xl) Com efeito, não subsiste qualquer impossibilidade de liquidar a derrama individual de cada sociedade, tendo em conta que o objecto da sua incidência real foi deslocado da colecta do IRC para o lucro tributável sujeito a esse imposto e esse lucro tributável existe, o que não acontecia com a colecta.

XII) Alteração que permite atender com maior acuidade à conexão geográfica entre o Município e a derrama que lhe é conferida, quanto aos rendimentos gerados na sua área.

XIII) Este entendimento da Administração Tributária que decorre dos termos da lei, corresponde ao divulgado através do Ofício Circulado n.º 20 132 da Direcção de Serviços de IRC de 14 de Abril de 2008.

XIV) Posteriormente, contudo, veio este venerando Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no Ac. n.º 0309/11 de 22.06.2011 sufragar entendimento diverso.

XV) Sucede que, como decorre do entendimento expresso neste Acórdão, no seguimento dos ensinamentos de Saldanha Sanches, existe uma autonomia entre IRC e a Derrama.

XVI) Autonomia essa que, não obstante a partilha de alguns elementos com o IRC, ao nível da incidência e determinação do lucro tributável, implica, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, a não consideração daquele especial regime de tributação de IRC para efeitos de derrama.

XVII) Isto porque, no caso das sociedades abrangidas pelo RETGS, é inegável que cada uma das sociedades que integram o perímetro é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC.

XVIII) Acrescendo que, em momento algum é consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos.

XIX) Verificam-se deste modo as condições, expressamente, previstas na lei para a sujeição a derrama nos moldes que a Administração Tributária advoga.

XX) Sendo que igualmente, é a interpretação que melhor se coaduna com o espírito da lei, e a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos municípios que se consubstancia na derrama.

XXI) E se é certo que o legislador do artigo 14º da LFL não foi muito profícuo na redacção das regras próprias da derrama, também é certo que, no que concerne à base de incidência, o n.º 1 do artigo 14º da LFL expressamente determina a aplicação das regras do IRC, mas não de todas indiscriminadamente.

XXII) O legislador, neste caso, foi explícito e estipulou que a derrama incidirá sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC dos sujeitos passivos referidos na norma.

XXIII) Ou seja, não determinou a aplicação das regras do IRC em bloco, diferentemente do que sucede no art. 13º n.º 1.

XXIV) Se a lei da derrama não estabelece expressamente a aplicação de um regime especial como é o do RETGS, este regime não poderá ser aplicável. Não se verificando nesta situação qualquer lacuna da lei.

XXV) A LFL, ao determinar a incidência da derrama sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos para efeitos de IRC, não convocando as regras do RETGS, acolhe as regras do CIRC, mas apenas até ao momento da determinação do lucro tributável de cada sujeito passivo, antes do cálculo do lucro tributável do grupo.

XXVI) Com efeito, para efeitos de cálculo do lucro tributável do grupo, quando aplicável o RETGS, é necessário que seja apurado previamente o lucro tributável de cada sociedade, só operando o RETGS após o lucro tributável de cada elemento do grupo estar apurado.

XXVII) Por outro lado, este regime será o que melhor concretiza a deliberação do Município, sendo-lhe devida a derrama que efectivamente corresponde ao rendimento gerado na sua área.

XXVIII) No RETGS, os lucros tributáveis de determinadas sociedades podem ser absorvidos pelos prejuízos de outras, sendo que determinado município onde está instalada determinada sociedade que produziu lucro tributável pode deixar de auferi-lo se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo.

XXIX) As razões subjacentes ao estabelecimento do RETGS por parte do legislador prendem-se com a intenção de dar tratamento em sede de IRC a uma realidade económica que vê os grupos de sociedades, em determinadas condições, como uma única entidade (cf. preâmbulo do Dec. Lei 414/97 de 31 de Dezembro).

XXX) O Estado optou, neste caso, pela realização de um fim público que entendeu superior ao da satisfação das necessidades colectivas, ou fins para que o imposto foi criado.

XXXI) As entidades tributadas em sede de IRC que beneficiam do RETGS, podem ver diminuídas as contribuições que lhes cabem na justa distribuição do dever tributário, mas contribuem com outros valores colectivos qualificados pelo Estado como superiores.

XXXII) No entanto, haverá que ponderar se este objectivo de política do imposto estadual se deverá projectar também na derrama, que é um imposto municipal.

XXXIII) E, também a distinção entre impostos estaduais e municipais nos leva à conclusão de que o RETGS não é aplicável em sede de derrama.

XXXIV) Os impostos estaduais têm por fundamento a existência de necessidades colectivas gerais e destinam-se à criação e aplicação de meios de satisfação de tais necessidades, devendo caber a todos os cidadãos o dever contributivo. Os impostos municipais baseiam-se em necessidades exclusivamente locais, cabendo o dever contributivo aos cidadãos a que tais necessidades respeitem.

XXXV) Nesta medida, os superiores valores colectivos gerais que motivaram a introdução do RETGS parece não poderem vir a coincidir com os valores que subjazem a qualquer deliberação do lançamento da derrama.

XXXVI) Sendo que os Municípios, se assim o entenderem as respectivas Assembleias Municipais, podem, eles próprios, estipular taxas reduzidas de derrama, nos termos do n.º 4 do artigo 14º da LFL, bem como conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios (artigo 12º da LFL)

XXXVII) Por outro lado, a interpretação da Administração Fiscal decorrente da letra e espírito da lei, não implica, contrariamente ao que a douta sentença ora recorrida refere, qualquer duplicação de colecta que o legislador não pretendesse, tanto mais que a mesma interpretação veio a ser ainda melhor explicitada na actual redacção do art.º 14º, da Lei n.º 2/2007, de 15.01, com a alteração legislativa introduzida ao preceito pela Lei n.º 64-8/2011, de 30.12 (O.E. para 2012).

XXXVIII) A sentença recorrida, ao assim não entender, apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos acima assinalados, não merecendo por isso ser confirmada.

Requereu a revogação da sentença recorrida.

Foram apresentadas contra-alegações pela impugnante, no sentido da confirmação da sentença recorrida que terminam com as seguintes conclusões:

A - Deverão as presentes contra-alegações ser admitidas, por tempestivas, nos termos dos artigos 282º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

B - A Recorrida, convicta da razão que lhe assiste, não pode concordar com as alegações de recurso apresentadas pela Fazenda Pública da Douta Sentença.

C - O artigo 14º da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) remetia expressamente para o regime do IRC para definição da respectiva base de incidência e dos sujeitos passivos.

D - A ora Recorrida era uma sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeitas ao RETGS e, como tal, sujeita ao regime então previsto nos artigos 63. a 65. do Código do IRC.

E - Remetendo expressamente o artigo l4. da Lei das Finanças Locais para o Código do IRC e estando a ora Recorrida abrangida pelo RETGS, para efeitos de IRC e derrama, a determinação do lucro tributável é determinado pelo lucro tributável do grupo.

F - Conforme claramente elucidado pelo STA em Acórdão proferido em 22/05/2013, no âmbito do processo n.º 0530/13, a derrama, contrariamente ao defendido pela Fazenda Pública, é um imposto acessório que acresce ao imposto principal (IRC), de cuja existência prévia depende.

G - É da sua natureza de imposto acessório que decorre a forma de cálculo da derrama. Assim os impostos acessórios ou são calculados sobre a colecta do imposto principal (os chamados adicionais) ou então calculam-se sobre a matéria colectável.

H - Perante a letra e o espírito do regime legal da derrama não se vislumbram razões para que a tributação seja efectuada de modo distinto daquele acima preconizado e previsto no Código do IRC.

I - Outro entendimento aplicável ao exercício do ano de 2009, nomeadamente aquele preconizado pela Fazenda Pública, invariavelmente viola o disposto no artigo 103., n. 2 da Constituição da República Portuguesa.

J - A alteração à determinação do lucro tributável, para efeitos de derrama, no caso do RETGS, apenas ocorreu com a Lei n. 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2012), sendo que, conforme entendimento unânime do STA, vide Acórdão proferido no âmbito do processo n. 234/12, datado de 02/05/2012, aquela norma tem carácter inovatório, não tem cariz interpretativo, pelo que não se poderá aplicar ao caso sub judice por os factos serem anteriores (2009) àquela lei (i.e. 2012).

K — Relativamente à thema decidendum (i.e. a derrama municipal deverá ser calculada sobre o lucro tributável consolidado apurado ou individualmente) o STA com vista à interpretação e aplicação uniforme do Direito vem decidindo que a derrama quando seja aplicável o RETGS, deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever o recurso ser julgado improcedente.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes **factos**:

A impugnante está colectada pelo exercício de actividade de comércio de viaturas importadas, sendo sociedade dominante de um grupo de sociedades, tendo optado pela aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedade previsto no artº 63º do CIRC. - cfr artº 1º e 2º da p.i de fls. 3 e segs e Informação dos Serviços de fls. 59 e segs, dos autos.

B) A impugnante apresentou em 21.05.2010, a declaração modelo 22 de IRC, do exercício de 2009 do grupo e onde procedeu ao apuramento de um prejuízo fiscal consolidado no valor de € 15.407.036,12 em resultado da soma algébrica dos resultados fiscais das sociedades englobadas no perímetro da consolidação, tendo aí procedido ao apuramento do valor da derrama na importância de € 29.675,15, resultante do somatório dos montantes das derramas apuradas individualmente nas sociedades sujeitas ao regime do grupo, efectuado de acordo com as orientações genéricas divulgadas pela Adm. Fiscal, tendo efectuado a autoliquidação de imposto, sendo processado um reembolso de imposto a seu favor. — cfr. D.P. de fls. 33 a 36, dos autos," Prints Informáticos" de fls.9 a 65 do P.A. e Oficio — Circulado n.º 20 132, de 14.04.08, de fls 120 e 121, do proc reclamação apenso.

C) Da auto liquidação de imposto foi apresentado, em 18.02.11, reclamação graciosa, a qual mereceu despacho de indeferimento proferido em 28.07.11, pela Directora de Finanças Adjunta da D.F. de Lisboa, com base no Parecer e Informação dos serviços de 25.07. e de 13.07. respectivamente. — cfr requerimento de fls. 72 e segs e Informação, Parecer e Despacho de fls. 169 a 176 e notificação de fls. 177 a 179, do Proc. Recl. Apenso.

Questão objecto de recurso:

1- A derrama municipal, relativa ao exercício de 2009, autoliquidada pela recorrida, sociedade sujeita ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, incide sobre o grupo tributável do grupo ou de cada uma das sociedade que o integram?

Entende a Representante da Fazenda Pública que a sentença recorrida incorre em erro de julgamento por erro de interpretação e aplicação das normas relativas ao cálculo da derrama.

A questão objecto do presente recurso tem vindo a ser decidida de modo reiterado e unânime pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ([1]), da qual não encontramos razões para divergir, concluindo que face à redacção do artº 14º da Lei das Finanças Locais, anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades, quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, e, que aquele artº 14º, na redacção que lhe foi dada pelo artº 57º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2012), é uma norma inovadora e não interpretativa, não aplicável, por isso ao caso sub judice.

Nesse mesmo sentido se pronunciou a sentença recorrida.

A recorrente não adiantou qualquer fundamento que possa levar a uma alteração da posição que tem vindo a ser adoptada pelo Supremo Tribunal Administrativo em casos similares, repetindo os argumentos apresentados nos recursos que instaurou perante este Supremo Tribunal Administrativo e levaram à afirmação jurisprudencial referida, que ora reafirmamos.

A sentença recorrida fez uma correcta análise dos factos provados à luz dos dispositivos legais aplicáveis e suportada na interpretação muitas vezes reafirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo em situações idênticas.

Nenhuma censura merece, pois, a sentença recorrida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

([1]) São dessa jurisprudência exemplo, os acórdãos de 2/2/2011, recurso 0909/10, de 22/6/2011, recurso 0309/11, de 2/5/2012, recurso 0234/12, de 5/7/2012, recurso 265/12, de 9/1/2013, recurso 1302/12, de 27/02/2013, recurso 1241/12, de 22.05.2013, recurso 530/13 e de 5/06/2013, recurso 1315/12, todos in www.dgsi.pt.

Acórdão de 05 de Novembro de 2014.

Assunto:

Acção Administrativa Especial. Recurso Jurisdicional. Competência.

Sumário:

I — No regime dos recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária é aplicável o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do artigo 2.º do CPPT.

II — O recurso per saltum *previsto no artigo 151.º do CPTA só é admitido desde que se encontrem preenchidos os requisitos seguintes: (i) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (ii) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e segs., seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (n.º 1 do artigo 151.º); (iii) incida sobre decisão de mérito; (iv) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (n.º 2 do artigo 151.º).*

III — A tal não obsta o disposto nos artigos 26.º e 38.º do ETAF, pois, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica, regulem de modo que conduza a resultado diverso (como sucede, v.g., no artigo 151.º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do artigo 279.º do CPPT).

Processo n.º 1240/13-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Director Geral dos Impostos.
Relator:. Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., intentou recurso contencioso sob a forma de acção Administrativa Especial contra o Chefe do Serviço de Finanças de ……. por este ter decidido por despacho de 12 de Novembro de 2008, o cancelamento dos benefícios fiscais, consubstanciados na isenção de IMI relativo a imóvel para habitação própria e permanente.

Por sentença de 13 de Novembro de 2012, o TAF de Beja julgou o pedido improcedente. Reagiu o ora recorrente A……., interpondo o presente recurso para o TCA sul que por acórdão de 4 de Junho de 2013, se julgou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, considerando ser competente o STA para onde os autos foram remetidos.

As alegações integram as seguintes **conclusões:**

1-A douta Sentença recorrida interpretou e aplicou erradamente as normas legais que citou, nomeadamente o nº2, do artº.744º, do Código Civil, e o. Artº.130, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações, pois a expressão "*bens transmitidos*" nelas utilizada engloba as promessas de compra e venda de imóveis (desde que haja tradição dos bens para o promitente comprador);

2-As alegadas dívidas de Sisa liquidadas oficiosamente ao ora recorrente pela A.T. gozam da garantia real de privilégio creditório imobiliário sobre os bens transmitidos, nos termos do disposto no nº2, do artº744º, do Código Civil, e dos artºs.2º, § 1º, - 2, e artº 130º, do C.I.M.S.I.S.S.D. (aplicável "*in casu*");

3-Gozando as alegadas dívidas de Sisa de garantia real de privilégio creditório imobiliário sobre os bens transmitidos, devem considerar-se preenchidas as condições do artº14º, nº.5, al.b), do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao contrário do afirmado na douta sentença recorrida;

4-Em conformidade com a procedência das conclusões anteriores, a douta sentença recorrida deve ser revogada e substituída por decisão que conceda provimento ao pedido formulado na presente acção pelo autor, ora recorrente, assim sendo feita a costumada Justiça.

Contra-alegou a recorrida excepcionando a incompetência em razão da hierarquia do TCA-Sul e concluindo da seguinte forma:

1. O presente recurso não pode proceder e deve manter-se a sentença que considerou válido o despacho que decidiu cancelar benefícios fiscais em l.M.I. para 2007, porquanto o recorrente tinha uma dívida em execução fiscal á data de 31/12/2007, correspondente a SISA no valor de €44.053,54;

2. Nem o recorrente nem a entidade recorrida podem beneficiar do privilégio imobiliário especial previsto no artº 744º, do Código Civil, por força do disposto no artº 130º, do CIMSISSD;

3. Isto porque o privilégio imobiliário existe mas apenas sobre os bens transmitidos e não sobre promessas da sua transmissão;

4. Através de um contrato-promessa não se opera a transmissão do direito real, mas apenas através do contrato prometido, a compra e venda;

5. Sem garantia prestada pelo executado, só através de penhora a dívida exequenda poderia considerar-se assegurada, impedindo o cancelamento de benefícios fiscais;

6. Não poderia nunca executar-se um bem, mesmo com privilégio, que não é o caso, sem estar penhorado no processo;

7. E que para a penhora esteja assegurada, devem ser respeitadas as formalidades constantes do artº 231º, do CPPT, cuja omissão é cominada com a invalidade de toda a tramitação processual subsequente;

8. Não só a penhora, mas antes disso, a transmissão de bens é uma formalidade essencial e inultrapassável para que o Estado possa lançar mão dos seus privilégios imobiliários especiais;

9. Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto, por força do artº14º, do EBF, como também a existência de dívidas determina a sua extinção;

10. Na presente situação, por existir uma dívida em execução fiscal, não garantida, durante o exercício de 2007 relativa a um imposto sobre o património, os benefícios fiscais automáticos relativos ao IMI do mesmo período não podem produzir efeitos;

11. A dívida em causa nos autos não se encontra garantida nem há nenhum bem penhorado no processo de execução fiscal, que só se suspende nos termos do artº169º, do CPPT;

12. Pelo que se deve concluir, do exposto, que não estando garantida a dívida nem sendo possível penhorar um imóvel de que o recorrente não é proprietário, apesar de correr termos um processo de oposição à execução, não estão preenchidos os pressupostos constantes do artº14º, nºs.5 e 6, do EBF;

Termos em que, pelo exposto e nos demais termos que V.Exa suprirá, deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, devendo manter-se em vigor no ordenamento jurídico a sentença que considerou legal o despacho do Chefe de Finanças de …….. que ordenou o cancelamento de benefícios fiscais para o IMI de 2007, com todas as demais consequências.

O EMMP junto deste STA pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

O Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, tendo sido notificado nos termos e para os efeitos do disposto no art. 146.º, n.º 1 do CPTA, vem emitir o parecer seguinte:

Vem interposto recurso da douta sentença do TAF de Beja de 13.11.2012 que negou provimento à acção administrativa especial proposta por A……. visando a anulação do despacho de 12.11.2008 que determinou a cessação do benefício fiscal consubstanciado na isenção de IMI para habitação própria permanente prevista no n.º 1 do art. 42.º do EBF,

Nas Conclusões da sua Alegação sustenta o recorrente o seguinte:

"1- A douta Sentença recorrida interpretou e aplicou erradamente as normas legais que citou, nomeadamente o n.º 2 do artº 744º do Código Civil e o artº 130º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do imposto Sobre as Sucessões e Doações, pois a expressão "*bens transmitidos*" nelas utilizada engloba as promessas de compra e venda de imóveis (desde que haja tradição dos bens para o promitente comprador);

2 - As alegadas dívidas de Sisa liquidadas oficiosamente ao ora recorrente pela AT gozam da garantia real de privilégio creditório imobiliário sobre os bens transmitidos, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 744º do Código Civil e dos artº 2º, § 1º - 2 e artº 130º do CIMSISSD (aplicável *in casu*);

3 - Gozando as alegadas dívidas de Sisa de garantia real de privilégio creditório imobiliário sobre os bens transmitidos, devem considerar-se preenchidas as condições do artº 14º, n.º 5, b) do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao contrário do afirmado na douta Sentença recorrida;

4 - Em conformidade com a procedência das conclusões anteriores, a douta Sentença recorrida deve ser revogada e substituída por decisão que conceda provimento ao pedido formulado na presente acção pelo autor, ora recorrente."

Vejamos:

Está em causa o despacho que determinou a cessação do benefício fiscal consubstanciado na isenção de IMI para habitação própria permanente prevista no n.º 1 do art. 46.º do EBF (correspondente ao n.º 1 do art. 42.º do EBF na redacção anterior à republicação operada pelo DL 108/2008, de 26 de Junho).

Prescreve o n.º 5, do art. 14.º do EBF (correspondente ao n.º 5 do art. 12.º do EBF na redacção anterior à republicação operada pelo DL 108/2008, de 26 de Junho) que:

"No caso de benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária, o acto administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações:

a) O sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social, e se mantiver a situação de incumprimento;

b) A dívida tributária não tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição, com a prestação de garantia idónea, quando exigível".

No caso dos autos, como se vê da decisão recorrida, foram liquidados ao ora recorrente, beneficiário da isenção, € 44 053,54 de imposto de sisa, *em virtude de três contratos promessa de compra e venda que celebrou no ano de 1998.*

O ora recorrente impugnou essa liquidação e deduziu oposição na execução fiscal instaurada para pagamento coercivo do montante em causa, sustentando, no que concerne à garantia exigível para obstar à cessação dos efeitos do acto de isenção, que, gozando as questionadas dívidas de sisa de privilégio creditório imobiliário sobre os bens transmitidos, "tem de considerar-se suficientemente garantida a eventual dívida fiscal".

E, de facto, as dívidas de sisa gozam da garantia real de privilégio creditório imobiliário sobre os bens transmitidos, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 744º do Código Civil e artº 130º do CIMSISSD.

Porém, como atrás se referiu, a liquidação da sisa em análise respeita a três contratos promessa de compra e venda e estes, pela sua natureza, conferem meros efeitos obrigacionais, não se operando com a sua celebração a transmissão da propriedade do bem a que respeitam. A transmissão do direito real sobre o bem apenas ocorre com a celebração do contrato prometido.

É certo que o artº 2º, § 1º - 2º oferece um conceito de transmissão mais amplo que aquele que resulta da lei civil mas essa maior amplitude do conceito circunscreve-se, salvo melhor entendimento, ao plano da incidência objectiva do imposto, como claramente resulta da norma citada.

Com efeito, dispondo o corpo do preceito que a sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, dispõe o seu § 1º - 2º que se consideram, <u>para esse efeito</u> (ou seja, para efeitos de incidência de sisa), transmissões de propriedade imobiliária:

(...) 2.º As promessas de compra e venda…..(…)

Não é esse conceito transponível, nomeadamente, para as normas que conferem privilégios creditórios até porque estas são normas que revestem carácter excepcional e ainda que possam ser interpretadas extensivamente mas não com recurso à analogia (art. 11.º do C.Civil), "por regra estão sujeitas a uma interpretação estrita ou mínima" (Ac. do STA de 30.04.2002, proc. 026797).

Como bem refere a entidade recorrida, destinando-se o privilégio em causa "*a salvaguardar o direito de sequela do Estado de acompanhar a coisa nas suas transmissões, assistindo-lhe a faculdade de fazer valer o seu direito sobre a coisa podendo persegui-la e reivindicá-la onde quer que se encontre*" tal nunca poderá "*operar contra um mero promitente comprador, munido apenas da promessa da sua transmissão, ainda que por hipótese (...) possa deter a posse do imóvel*".

De todo o modo o que a lei exige - art. 14.º, n.º 5, aI. b) do EBF - para a não cessação dos efeitos do acto de isenção é que, tendo a dívida tributária sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição, seja prestada garantia idónea, quando exigível.

Ora, não decorre do probatório da sentença que tenha sido constituída ou prestada garantia idónea (arts. 195.º e 199.º do CPPT) ou que exista penhora que acautele a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, nos termos do disposto no art. 169.º do CPPT, sendo que as questões relativas à prestação de garantia na execução fiscal (apreciação da sua suficiência, dispensa, reforço, redução e levantamento) são de suscitar e resolver, como se assinala na parte final do julgado, no próprio processo de execução fiscal, sem prejuízo da intervenção do tribunal, nos termos previstos na lei.

Não tendo sido prestada garantia e inexistindo penhora que acautele a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, nos termos do disposto no art. 169.º do CPPT, não enferma de ilegalidade o despacho que determinou a cessação do apontado benefício fiscal e, consequentemente, não merece censura o julgado que nesse sentido se pronunciou.

Assim, negando-se provimento ao presente recurso, deverá ser mantida a douta sentença recorrida.

2 – FUNDAMENTACÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:

A) Ao A. foram-lhe liquidados € 44.053,54 de imposto de sisa, *em virtude de três contratos promessa de compra e venda que celebrou no ano de 1998* (cfr.artigo 1º da p.i.);

B) O A. impugnou esta liquidação, acção que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa sob o nº.3319/06.3BELSB (cfr.artigo 2º da p.i.);

C) Por ofício datado de 2008.10.21, foi notificado para exercer o direito de audição prévia relativo ao projecto de cancelamento de benefícios fiscais no ano de 2007 (cfr. fls.52 dos autos);

D) Em 2008.11.12, o Chefe de Finanças proferiu o despacho recorrido, que manteve a cessação dos benefícios fiscais, constante de fls.58 dos presentes autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido; deste despacho transcreve-se:

a. *Através da notificação/oficio nº. 000099964 (...), foi o contribuinte* [A……..] *notificado para exercer o direito de audição relativamente ao cancelamento de benefícios fiscais (Isenção de lMl nos termos do artigo 42/1 EBF), por ter sido detectada a existência de dívidas ao Estado em 2007.12.31;*

b. *No exercício do direito de audição vem argumentar que a dívida de imposto municipal de sisa foi objecto de oposição e de impugnação, e que como o referido imposto goza de privilégio imobiliário sobre o imóvel transaccionado, não será exigível a prestação de garantia referida na alínea b) do n.º 5 do artigo 12º EBF, estando assim reunidos os requisitos legais que excepcionam o cancelamento dos benefícios fiscais;*

c. *De facto o artigo 12/5 EBF refere que os benefícios fiscais cessam se a dívida não tiver sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição com a prestação de garantia idónea, quando exigível;*

d. *Todavia o artigo 212º CPPT refere que a oposição suspende a execução (...);*

e. *Por outro lado, o artigo 169º CPPT permite a suspensão da execução desde que tenha sido constituída ou prestada garantia ou ainda penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda ou acrescido;*

f. *Em caso algum poderá ser suspenso o processo executivo sem que seja exigível a garantia, por não o prever o CPPT e, por isso mesmo, o processo executivo não está suspenso;*

g. *Poderá, de facto, haver dispensa de garantia nos termos do artigo 52/4 da LGT e artigo 170º CPPT mas essa questão terá de ser requerida em devido tempo e analisada no órgão de execução fiscal onde corre o processo executivo*;

h. *Cabe aqui analisar, apenas e tão só, se para efeitos de enquadramento no artigo 12/5. b), EBF se pode considerar que o privilégio imobiliário, previsto no artigo 744º do CC, poderá ser considerado como garantia de boa cobrança da dívida;*

i. *Parece-nos que sim;*

j. *Os artigos 744/2 e 736/2 CC, aliados ao artigo 130º do CIMSISSD, qualificam a sisa como beneficiária de privilégio imobiliário especial;*

k. *No processo executivo, quando o crédito exequendo de sisa tem lugar por força de liquidação deste imposto relativamente ao imóvel penhorado, o referido crédito beneficia de privilégio imobiliário especial ao abrigo do artigo 751º CC, preferindo à hipoteca, ainda que seja anterior*;

l. *Mas o que acontece é que o imóvel, cuja transacção deu origem ao crédito exequendo, não se encontra penhorado no processo executivo, logo não pode para já, funcionar qualquer tipo de privilégio e, sendo assim, não está garantida a cobrança da dívida*;

m. *Deste modo, não reconheço razão ao contribuinte e mantenho a cessação dos benefícios fiscais a que se refere o ofício n.º 99964, de 2008.10.21 - isenção de IMI para habitação própria permanente prevista no artigo 42/1 EBF*;

E) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2008/11/20, este despacho foi comunicado ao A. (cfr. fls.59 a 60 dos autos);

F) Em 2008.12.05, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, deram entrada os presentes autos (cf.carimbo aposto a fls.2 dos autos).

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Beja, julgou improcedente o pedido por entender que "(…) Os prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente do contribuinte ou do seu agregado familiar podem ficar isentos do pagamento de imposto municipal sobre imóveis.

Na óptica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude.

Na verdade, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objectiva e subjectiva do imposto.

E, precisamente porque o benefício fiscal constitui um fado impeditivo da tributação-regra, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece o artigo 12/1 Estatuto dos Benefícios Fiscais (cfr. Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, C.T.F. 359, pág. 75 e seg.,- Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, I, 1996, Editora Rei dos Livros, pág. 323 e seg.). [1] (In Ac TCAS, CT 2º Juízo, de 2012.10.30, PN 05913/12 (Rei. Desembargador Joaquim Condenso), disponível em www.dgsi.pt

1. De acordo com a lei, os benefícios fiscais devem considerar-se medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos

da tributação que impedem (cfr.artº.2, nº.1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo dec.lei 215/89, de 1/7).

2. Do ponto de vista jurídico, e na óptica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja era plenitude. Na verdade, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objectiva e subjectiva do imposto. E, precisamente porque o benefício fiscal constitui um facto impeditivo da tributação-regra, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece o artº.12, nº. 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

3. As normas que consagram benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam a interpretação extensiva (cfr.artº.9, do E.B.F.).

4.(....))

Os privilégios creditórios traduzem-se numa faculdade que a lei concede a certos credores de serem pagos com preferência a outros (artigo 733º CC).

No caso, porém, como defende a Administração Tributária, não emergiu o privilégio creditório invocado pelo A., situação jurídica normativa que a lei consigna à transmissão da propriedade e não, como aconteceu, à promessa de compra e venda.

Aliás, neste caso, nem sequer o A. alega poder tratar-se de uma promessa com eficácia real e mesmo assim, seria duvidoso que *ex lege*, tenha ou possa ter sido, constituído o privilégio creditório.

Assim, não estão preenchidas as condições do artigo 14/5.b): a dívida tributária foi objecto de impugnação, mas não foi prestada garantia.

Logo, não estando suspensa a execução fiscal por não ter sido prestada garantia nem requerida a isenção da sua prestação, não merece cesura o despacho recorrido.

Contudo, não vá sem se dizer que as questões relativas à prestação de garantia na execução fiscal, apreciação da sua suficiência, dispensa, reforço, redução e levantamento, são de suscitar no processo de execução fiscal, e nele devem ser resolvidas pelo órgão da Administração Fiscal que dirige a execução, sem prejuízo da intervenção que ao juiz é atribuída pelo lei ² (Ac. STA, de 07/03/2002, Proc. n.º 660/02, disponível em http://www.dgsi.pt).

Nos presentes autos, porém, o que vem pedido é tão só a revogação do despacho do Chefe de Finanças.

Não tem, pois, razão, neste âmbito e alcance, o contribuinte.

VII – Dispositivo

Em face do exposto, vistos os artigos de lei citados, julgo improcedente o pedido."

DECIDINDO NESTE STA

Há antes de mais que conhecer da excepção da incompetência em razão da hierarquia.

A avaliação desta questão não pode apenas aferir-se pela questionação de matéria de facto nas conclusões de recurso mas haverá que ter presente o disposto no art. 151º do CPTA, e bem assim a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal quanto à mesma, vertida, entre outros, nos acórdãos datados de 12/02/2014 e 15/01/2014, respectivamente, recursos n.ºs 01847/13 e 01495/12.

Mais recentemente foi reafirmada esta jurisprudência, entre outros, nos acórdãos datados de 09/07/2014, recursos, nºs. 0165/14 e 01007/12, e de 10/09/2014, no rec.01267/13 o qual foi por nós subscrito.

Também agora se seguirá o mesmo entendimento e a mesma linha de raciocínio, terminando-se, a final, por concluir pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, sendo que se seguirá de muito perto o que se deixou escrito naqueles acórdãos.

A acção administrativa especial é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 97.º do CPPT («O recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos».), sendo que, por força do disposto no art. 191.º do CPTA («A partir da data da entrada em vigor deste Código, as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de actos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa especial».), a remissão que nesta norma é feita para o regime do recurso contencioso tem de considerar-se feita para o regime da acção administrativa especial (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 4 ao art. 97.º, pág. 35.).

O presente recurso é interposto da sentença proferida na acção administrativa especial visando decisão de perda de benefício fiscal de isenção de IMI para habitação própria e permanente.

Ou seja, o presente recurso jurisdicional, interposto da decisão proferida no âmbito de uma acção administrativa especial, encontra-se sujeito às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído no

n.º 2 do art. 279.º do CPPT («Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos».).

Com efeito, a acção administrativa especial constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.

Aliás, o n.º 2 do art. 97.º do CPPT impõe que se aplique às acções administrativas especiais (antigo recurso contencioso) o regime previsto nas normas sobre processo nos tribunais administrativos, e nesse regime inserem-se, naturalmente, as normas referentes aos recursos jurisdicionais que nesses processos sejam interpostos (Sobre esta matéria, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 14 i2) ao art. 97.º, pág. 49, e IV volume, anotação 3 ao art. 279.º, pág. 321.).

Neste contexto, importa ter em conta o disposto no art. 151.º, n.º 1, do CPTA, segundo o qual o recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo só pode ocorrer «Quando o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito (...)».

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)».

No caso, o valor da acção é de € 7.500,00 que foi o indicado na petição inicial, mas o que se pretende em concreto com a acção consiste na obtenção de um benefício económico (isenção de IMI) perfeitamente determinado e determinável.

Assim sendo, atento o disposto no art. 31.º, n.º 2, alínea c) do CPTA («2 - Atende-se ao valor da causa para determinar:

[…]

c) Se cabe recurso da sentença proferida em primeira instância e que tipo de recurso».) e no já citado n.º 1 do art. 151.º do mesmo código, verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, consequentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151.º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

Concluímos, portanto, pela incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso, sendo competente para o seu conhecimento a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

Nem se diga que ao caso não se aplica o disposto no art. 152.º do CPTA por a distribuição da competência entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, no que se refere ao contencioso tributário, dever ser a que resulta dos arts. 26.º e 38.º do ETAF, motivo por que sempre competiria à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito [cfr. art. 26.º, alínea b) do ETAF] e à Secção de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na referida alínea b) do art. 26.º [cfr. art. 38.º, alínea a) do ETAF].

Na verdade, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica (Apesar de o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais ter sido aprovado por lei (Lei n.º 13/2002, de 15 de Fevereiro) e o Código de Procedimento e de Processo Tributário o ter sido por decreto-lei (Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro), entre a lei e o decreto-lei não existe relação de hierarquia. Para maior desenvolvimento, J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 166 e segs.), regulem de modo que conduza a resultado diverso noutras situações, como sucede, v.g., no art. 151.º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279.º do CPPT.

Do exposto resulta que o presente recurso jurisdicional deve baixar ao Tribunal Central Administrativo Sul, para aí ser julgado como apelação.

4- DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário acordam, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente para conhecer do presente recurso e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).

Custas pela recorrida por ter contra-alegado e decaído na questão da incompetência em razão da hierarquia, com T.J. em 1 UC.

D.N.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Pedro Delgado.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Fundamentos. artigo 204.º n.º 1 do CPPT. Rescisão unilateral de contrato. IFADAP.

Sumário:

I — Decorre expressa e inequivocamente da letra da alínea h) *do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT que a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda apenas constitui fundamento de oposição à execução fiscal quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que não sucede no caso dos autos em que a deliberação do IFADAP de rescisão unilateral do contrato era directamente impugnável, ao tempo por via de recurso contencioso de anulação e desde a entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos por via de acção administrativa especial.*

II — Não se verifica a inexigibilidade da dívida exequenda em razão da alegada interposição de recurso hierárquico para o Ministro da Agricultura e Pescas, porquanto, mesmo que em causa estivesse um recurso hierárquico — o que não é o caso —, o recurso hierárquico facultativo não suspende a eficácia do acto recorrido (cfr. o n.º 3 do artigo 170.º do Código de Procedimento Administrativo — CPA).

Processo n.º 1322/13-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Instituto do Financiamento da Agricultura e Pescas, I. P.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A……., com os sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, de 20 de Setembro de 2012**,** que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 24022040100101094, contra si instaurada pelo Serviço de Finanças de Mondim de Basto, para cobrança coerciva de dívida ao *IFADAP* resultante da *rescisão unilateral do contrato de atribuição de ajudas no âmbito de medidas agro ambientais.*

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

A) *O recorrente interpôs recurso hierárquico da decisão que considerou incumprido o contrato celebrado entre o IFADAP e o recorrente.*

B) *Esse recurso tem como efeito suspender a decisão de incumprimento do contrato, o que impede que o contrato efetuado pelo recorrente possa considerar-se incumprido e a dívida possa ser liquidada.*

C) *O recurso hierárquico poderia ser acompanhado da impugnação contenciosa, mas esta também pode ser efetuada após a decisão do recurso hierárquico.*

D) *Assim, o recurso hierárquico torna ilegal o ato de liquidação e ilegal o título executivo em abstrato.*

E) *Assim sendo, em sede de oposição à execução fiscal pode o oponente suscitar a questão que envolve a ilegalidade da dívida exequenda.*

F) *De acordo com o artigo 2.º do mesmo DL e do artigo 5.º, alínea c) do DL 74/96 de 18/06 "O IFADAP funciona sob tutela do Ministro da Agricultura".*

G) *O IFADAP ACTUA, ASSIM, SOB SUBORDINAÇÃO HIERÁRQUICA DO MINISTRA DA AGRICULTURA, o que significa, portanto, que das decisões do IFADAP cabe recurso hierárquico para o Ministro da Agricultura.*

H) *De modo que, a passagem de certidão de dívida do IFADAP é ilegal.*

I) *Uma vez interposto recurso hierárquico para o Ministro da Agricultura e Pescas, não podia a certidão de dívida ter sido emitida sem que houvesse resposta ao recurso interposto.*

J) *Nos termos do artigo 16.º do Regulamento CEE 2069/91, o pedido de ajuda deve ser rejeitado quando ficar comprovada a divergência entre os dados declarados e os controlados e é evidente que não está efetivamente provada a falsidade dos dados fornecidos pelo executado, nem a sua manifesta desconformidade com a realidade quando a aferição da veracidade ou falsidade desses é feita por comparação com informações obtidas nos termos e pelos meios que foram alegados na oposição à execução, designadamente consulta na Conservatória do registo predial e Repartição de Finanças.*

K) *Perante o Despacho Normativo 275/91, a actuação do IFADAP nada mais é que o cumprimento da obrigação legal de só indeferir o pedido de ajuda quando se comprove uma divergência superior a 10% ou a 1 hectare entre a área declarada e a controlada, pelo que o IFADAP não podia ter feito mais nada senão procurar esclarecer todas as dúvidas e equívocos acima expostos, para que a final se comprovasse a alegada divergência; é o que decorre do segundo parágrafo do artigo 16.º do regulamento CEE 2069/91 e do ponto 16. Do Despacho Normativo 275/91.*

L) *Pelo que, e concluindo, se o IFADAP pretendia indeferir o pedido de ajuda tinha que procurar por todos os meios comprovar uma divergência superior a 10% ou a um hectare entre a área declarada pelo recorrente e a área controlada, recorrendo em última análise ao processo de verificação no local, nos termos do que vem disposto nos artigos 13.º a 17.º do Reg. CEE 2069/91, visto que, designadamente, essa forma de controlo é tida como mais credível de entre as que vêm previstas no referido diploma.*

NESTES TERMOS E NOS DEMAIS DE DIREITO QUE V. EXAS. DOUTAMENTE SUPRIRÃO DEVE SER DADO INTEGRAL PROVIMENTO AO RECURSO, REVOGANDO-SE A DOUTA DECISÃO SINGULAR E, SUBSTITUINDO-SE POR OUTRA QUE JULGUE PROCEDENTE A OPOSIÇÃO DEDUZIDA PELO RECORRENTE.

2 – Contra-alegou o recorrido, concluindo nos termos seguintes:

A. O Recorrido celebrou em 1996 um contrato de atribuição de ajuda no âmbito de "Medidas Agro-Ambientais" com o Recorrente.

B. O Recorrido não cumpriu as obrigações contratualmente e legalmente assumidas, pelo que, em 13.12.1999, o recorrido notificou o Recorrente da rescisão do contrato de atribuição de ajuda e solicitou o reembolso da ajuda indevidamente recebida no montante de 1.176.435$00, tendo-o feito de forma devidamente fundamentada de facto e de direito.

C. O Recorrente em 20.12.1999 reclamou daquela decisão tendo o Recorrido por ofício de 18.01.2000 mantido a decisão.

D. O recorrente com a presente oposição pretende discutir a legalidade do ato de rescisão, sendo certo, que a oportunidade para impugnar o ato se mostra extemporânea.

E. Pretendendo obter o mesmo efeito da impugnação, ou seja pretendendo discutir a legalidade do ato, o Recorrente em sede de oposição à execução fiscal, vem alegar que o título dado à execução carece de fundamento, porque, o ato não é eficaz, decorrente da interposição de recurso hierárquico,

F. Mas os atos do Recorrido sempre foram diretamente impugnáveis, e dos mesmos nunca coube lugar a interposição de recurso tutelar e muito menos de recurso hierárquico.

G. O recorrido é nos termos do art.º 1.º e 2 do D. Lei n.º 414/93, de 23.12 um instituto público, dotado de personalidade jurídica, com autonomia administrativa, financeira e património próprio e tem a tutela política do Ministério da Agricultura e Pescas.

H. Em sede de CPA define-se o âmbito de aplicação do recurso hierárquico como o meio gracioso em sede de atos praticados por órgãos administrativos numa relação de hierarquia e o recurso tutelar em sede de atos praticados por órgãos de pessoas coletivas públicas sujeitas a tutela ou superintendência."

I. Não tem pois a natureza jurídica de recurso hierárquico o meio gracioso de que o recorrente terá lançado mão para impugnar o ato junto do Ministro da Agricultura e Pescas.

J. E também não participa da natureza de recurso tutelar porque o D. Lei n.º 414/93, 23/12 que aprovou os Estatutos do IFADAP não contempla este meio de impugnação graciosa, nem atribui ao Ministério da Tutela competência revogatória em relação aos atos do Conselho de Administração, previstos nos art. 9.º do citado diploma, requisito necessário nos termos do art. 177.º do CPA.

K. Acresce que nos termos conjugados do art. 51.º, n.º 1 do art. 59.º n.º 5, ambos do CPTA, são impugnáveis os atos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja

susceptível de lesar direitos e interesses legítimos, como é o caso do ato de rescisão nos presentes autos.

L. Não se vislumbra o fundamento para a alegada "suspensão" do prazo para impugnação do ato, e consequentemente não tem fundamento a pretensa invalidade do título dado à execução baseada na falsa questão da suspensão da eficácia do ato de rescisão.

M. Nenhum dos fundamentos invocados têm enquadramento no art. 204.º do CPPT.

N. Pelas razões aqui expostas, terá forçosamente, que se concluir, ao contrário do entendimento do Recorrente, a decisão do juiz ad quo não merece qualquer censura ou reparo.

Termos em que não deverá o presente recurso merecer provimento, mantendo-se a douta decisão Recorrida com o que se fará a costumada JUSTIÇA!

3 – Por Acórdão de 10 de Maio de 2013 (a fls. 327 a 334 dos autos) o Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso e competente para o efeito este Supremo Tribunal Administrativo, para o qual os autos foram remetidos precedendo requerimento do recorrente nesse sentido.

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

Objecto do recurso: *sentença declaratória da improcedência da oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 240220401001010948 (SF Mondim de Basto)*

FUNDAMENTAÇÃO

1. *O acto de rescisão unilateral do contrato de atribuição de ajuda financeira no âmbito de medidas agro-ambientais, ordenando a reposição do montante indevidamente recebido constitui acto administrativo lesivo, susceptível de impugnação contenciosa mediante a interposição de acção administrativa especial (arts. 46.º n.º 1 e 2 alínea a) e 51.º n.º 1 CPTA); em consequência, está precludida a possibilidade de apreciação da legalidade do citado acto administrativo em sede de oposição à execução fiscal (art. 204.º n.º 1 alínea h) do CPPT a contrario) (cf. conclusões J)/L)*

2. *O IFADAP (actual IFAP) era um instituto de direito público, dotado de personalidade jurídica, com autonomia administrativa, financeira e património próprio, tutelado pelo Ministro da Agricultura (arts. 1.º e 2.º do DL n.º 414/93, 23 dezembro)*

A tutela compreendia o poder de emitir instruções e directivas e o poder de inspecção, de revogação e de substituição (art. 5.º n.º 1 alínea a) e 2 DL n.º 74/96, 18 junho)

O documento apresentado pelo recorrente, dirigido ao Ministro da Agricultura e Pescas (fls. 8/11) não constitui:

a) *petição de recurso hierárquico, por inexistência de qualquer relação de hierárquica entre o citado membro do Governo e o Conselho de administração do IFADAP, autor da deliberação onde consta o acto administrativo controvertido;*

b) *não deve ser considerado como petição de recurso tutelar, por inexistência de disposição legal que expressamente o preveja, constante dos Estatutos do IFADAP ou de outro diploma legal (art. 177º n.º 2 CPA)*

Sem prescindir

Eventual recurso hierárquico ou recurso tutelar, sendo facultativos, não suspenderiam a eficácia do acto recorrido (arts. 167.º n.º 1, 170.º n.º 3 e 177.º n.ºs 2 e 5 do CPA); como consequência, nunca obstariam à exigibilidade da dívida exequenda e à sua cobrança coerciva mediante a instauração de execução fiscal

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se incorreu em erro de julgamento o tribunal "a quo" ao julgar improcedente a oposição, no entendimento de que os fundamentos invocados não se enquadravam em nenhum dos previstos no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

6 – Matéria de Facto

É do seguinte teor o probatório fixado na sentença recorrida:

1. *Entre o Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP) por um lado, e o aqui Oponente, por outro, foi celebrado um "Contrato de Atribuição de Ajuda no âmbito de Medidas Agro-Ambientais" que consta de fls. 52 e 53 e que o dou aqui por reproduzido – Cfr, também, fls. 24;*

2. *Por carta datada de 13/12/99 o Oponente foi notificado pelo IFADAP de que este Instituto rescindia unilateralmente o contrato no n.º 1 mencionado, e de que deveria proceder à reposição considerada indevidamente recebida no montante total de 1.176.435$00 €, pelo facto de se ter verificado*

que, na candidatura que esteve na base do contrato aludido, o prédio com o artigo matricial 178.º que o Oponente candidatou, tinha uma área menor à declarada em 6,75 ha. – fls. 22 e 24

3. *Posteriormente, a após reclamação do aqui Oponente, o IFADAP notificou-o de que mantinha válido o conteúdo do ofício anterior (Facto 2) – fls. 59;*

4. *Em data não alegada o Oponente interpor "recurso hierárquico" daquela decisão, para o Sr. Ministro da Agricultura e Pescas – fls. 8.*

5. *O Chefe do SF de Mondim de Basto recebeu uma carta do IFADAP em 15/9/2004, na qual aquele Instituto, "Nos termos e para os efeitos do disposto no art. 28.º do Decreto-Lei n.º 79/98, de 27 de Março, aplicável in casu por força do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 250/02, de 21 de Novembro, e no art. 148.º n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário" remete uma certidão de dívida, da qual consta, para além do mais, que o Oponente é devedor ao Instituto da quantia total de 7.335,49€, e pela qual se requer que seja instaurado o processo de execução fiscal – fls. 14 que aqui dou por reproduzida.*

6. *A certidão de dívida aludida, consta de fls. 15 e dou-a aqui por reproduzida.*

7– Apreciando.

7.1 Da julgada improcedência da oposição

A sentença recorrida, a fls. 229 a 233 dos autos**,** julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pelo ora recorrente, no entendimento de que os fundamentos invocados pelo oponente – *inexistência da dívida,* por *ilegalidade da passagem de certidão de dívida pelo IFADAP,* em razão da alegada interposição atempada de *recurso hierárquico para o Ministro da Agricultura e Pescas* com efeito suspensivo da decisão recorrida e *ilegalidade da liquidação da dívida exequenda,* por ser *falso o fundamento da liquidação -,* não se enquadram *em nenhum dos previstos no art. 204.º do CPPT.*

Para assim decidir considerou a sentença recorrida, no que respeita à invocada ilegalidade do acto de rescisão, que tal fundamento não é subsumível na alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, porquanto na oposição à execução fiscal só é admitida a discussão da legalidade do acto de liquidação *nos casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação,* e *como se extrai do art. 51.º e ss do CPTA, existia a possibilidade de impugnação do acto administrativo* e, quanto à *questão dos efeitos do "recurso hierárquico" interposto para o Ministro da Agricultura, que o impropriamente chamado recurso hierárquico em causa nos autos não suspendia o prazo de impugnação judicial (cfr., à contrário, o art. 59.º, n.º 4 do CPTA),* porquanto em causa não estava uma *impugnação administrativa necessária*, sendo o acto de rescisão directamente impugnável (artigos 51.º, n.º 1 e 59.º, n.º 5 do CPTA) – cfr. sentença recorrida, a fls. 232 e 233 dos autos.

Discorda do decidido o recorrente, alegando que o *recurso hierárquico* que interpôs *tem como efeito suspender a decisão de incumprimento do contrato, o que impede que o contrato efetuado pelo recorrente possa considerar-se incumprido e a dívida possa ser liquidada* e assim sendo *em sede de oposição à execução fiscal pode o oponente suscitar a questão que envolve a ilegalidade da dívida exequenda.*

O recorrido defende pugna pela manutenção do decidido e o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito, defende o não provimento do recurso.

No que têm inteira razão, diga-se desde já.

Como bem decidido, decorre expressa e inequivocamente da letra da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, que a *ilegalidade da liquidação da dívida exequenda* apenas constitui fundamento de oposição à execução fiscal quando *a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação,* sendo que, no caso dos autos, a deliberação do IFADAP de rescisão unilateral do contrato era um acto directamente impugnável, ao tempo por via de recurso contencioso de anulação e desde a entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos por via de *acção administrativa especial,* razão pela qual a ilegalidade da liquidação não pode ser discutida na oposição à execução fiscal.

E também, contrariamente ao alegado, não se verifica a *inexigibilidade da dívida exequenda* em razão da alegada interposição de *recurso hierárquico para o Ministro da Agricultura e Pescas,* porquanto, mesmo que em causa estivesse um recurso hierárquico – o que não é o caso, como bem explica o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, porquanto este pressupõe a existência de uma relação de hierarquia e não há relação hierárquica entre o IFADAP e o Ministro da Agricultura e Pescas -, o *recurso hierárquico facultativo não suspende a eficácia do acto recorrido* (cfr. o n.º 3 do artigo 170.º do Código de Procedimento Administrativo – CPA), e em causa não está nenhuma impugnação administrativa necessária.

Nada há, pois, a censurar à sentença recorrida, que bem julgou, estando o recurso votado ao insucesso.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Oposição. Nulidade da sentença. Taxa de promoção. Cobrança coerciva.

Sumário:

I — A nulidade da sentença por oposição dos fundamentos com a decisão apenas se verifica quando os fundamentos invocados na decisão conduzam, num processo lógico, a solução oposta àquela que foi adoptada, e não quando a sentença interpreta os factos, documentos e normas em sentido diverso do propugnado pelo recorrente.

II — Estando em causa taxas de promoção autoliquidadas e referentes de Junho e Julho de 2009 não pode transmutar-se para o presente caso que é de OPOSIÇÃO a uma execução fiscal, a argumentação que tem sido desenvolvida para admitir a legalidade da autoliquidação de tais taxas, importando esclarecer nos autos se foi instaurado pela Comissão o procedimento formal de investigação previsto no artigo 108 n.º 2 do TFUE, e qual o seu estado, decidindo-se depois em conformidade com o direito, da procedência ou não do fundamento de oposição invocado.

Processo n.º 1380/13-30.
Recorrente: A……., L.da
Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A…….., LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal administrativo e Fiscal de Viseu, de 18 de Março de 2013, que julgou totalmente improcedente a oposição por si deduzida à execução n.º 2704201001001883, instaurada para cobrança coerciva de dívida respeitante a taxas de promoção e juros de mora relativas aos meses de Junho e Julho de 2009, no montante global de €74 439,30, para o que apresentou as conclusões seguintes*:*

A. *O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704201001001833, por considerar que a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos não se encontrava suspensa por decisão comunitária*.

B. *Na petição de oposição à execução foi invocado, entre outros, o vício da inexistência da taxa de promoção nas leis em vigor, decorrente da não autorização de cobrança da mesma taxa ³ (Faça-se desde logo notar que, tal como decidido por este STA em Acórdão proferido nos presentes autos «este fundamento de oposição é subsumível, em tese, à alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, na medida em que diz respeito à ilegalidade abstracta do tributo, ou seja, não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita.». - cf. pág. 24 do Ac. STA de 16.05.2012, preferido nos presentes autos.), uma vez que, enquanto não houver uma decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia, o Estado Português não podia executar as medidas por si projectadas, entre as quais a liquidação e cobrança da taxa de promoção em causa (o que equivale a dizer que a cobrança da taxa em promoção que vem executada nos autos <u>não se encontrava autorizada/era inexistente nas leis em vigor no momento da liquidação).</u>*

C. *É ilegal a cobrança coerciva de uma quantia proveniente de uma taxa inexistente ou cuja cobrança não se encontra autorizada.*

D. *No caso em análise - e noutros semelhantes a este -, o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária (como se encontra explicado nos artigos 25º a 60.º da petição de oposição que dá causa aos presentes autos, aqui reproduzidos).*

E. *Tal como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo na alínea G) dos factos provados, no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.*

F. *O referido procedimento encontra-se ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos — cf. alíneas A), G) e I) dos factos provados e ponto 133 da decisão proferida pela Comissão, limitada ao período decorrido até 31 de Dezembro de 2006, junta como doc. n.º 2 pelo IVV.*

G. *Nos termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa - cf. artº 88.º, n.º 3, in fine, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.ºTFUE) -, conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em questão financia.*

H. *Relativamente ao procedimento em causa, a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o artº 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários» — cf. considerando n.º 147 da decisão de Iniciar o procedimento C43/2004, junto aos autos como documento n.º 1 com a contestação apresentada pelo IVV e dada integralmente por reproduzida pelo Tribunal a quo na alínea H) dos factos provados.*

I. *É manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento — a taxa de promoção — <u>não podem ser postos em execução</u> (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.*

J. *A norma comunitária que determina essa suspensão e que, com a cobrança e exigência coerciva desta taxa, se encontra a ser violada, constante do n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108 do TFUE), possui efeito directo, pelo que é invocável pela A…….. perante os órgãos jurisdicionais nacionais.*

K. *O IVV, ao solicitar a instauração de processo de execução fiscal, e a Administração Tributária, ao instaurá-lo, estão simultaneamente a violar uma norma de direito comunitário e a aplicar legislação (a legislação relativa à taxa de promoção) que à data da liquidação tem forçosamente de se considerar juridicamente inexistente (ou, pelo menos, como não estando a produzir efeitos, o que será equiparado à inexistência).*

L. *Atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos A), G), H) e I) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pelo IVV com a sua contestação (cf. docs. 1 e 2), o Tribunal a quo não podia considerar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação.*

M. *Encontrava-se pendente à data da liquidação, relativamente ao período da taxa de promoção em causa nos presentes autos, um procedimento de investigação à mesma taxa de promoção, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 2 do artigo 108 do TFUE) —* cf. *<u>alíneas A), G) e I) dos factos provados;</u>*

N. *Esse procedimento determina a proibição ou suspensão da execução da medida de auxílio e da taxa de promoção - cf. artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º TFUE) e considerando 147 da decisão de iniciar o procedimento C43/2004, Junto aos autos como documento n.º 1 com a contestação apresentada pelo IVV e dada Integralmente por reproduzida pelo Tribunal a quo na <u>alínea H) dos factos provados</u> («147 - A Comissão recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88º do Tratado CE [...]»),*

O. *Semelhante proibição de execução, decorrente do procedimento de investigação que se encontrava em curso à data da liquidação aqui em causa - e que se encontra ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos -, determina que <u>a cobrança da taxa que vem coercivamente exigida à A…… neste processo se encontre, no momento da liquidação, não autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia sejam considerados, então, juridicamente inexistentes.</u>*

P. *Ainda que já tivesse havido decisão final no referido procedimento relativamente ao período em causa nos presentes autos, o que é facto é que à data em que foi efectuada a liquidação e instaurada a presente execução, a cobrança da taxa aqui em causa encontrava-se suspensa por decisão comunitária.*

Q. A *apreciação feita pelo Tribunal a quo se revela errada e contrária (i) não apenas à matéria de facto que foi pelo próprio dada como provada (o que redunda em manifesta nulidade da sentença, nos termos da alínea c), do n.º 1 do art.º 668º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e do artigo 125.º do CPPT, que aqui expressamente se invoca); (ii) como contrária à Lei - inclusive, contrária à Lei Comunitária -, violando o disposto nos artigos 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e 88.º, n.º 3, do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE), pelo que deverá ser revogada em conformidade.*

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida

2 – Contra-alegou o recorrido, Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), concluindo nos termos seguintes):

A) *A ora Recorrente requereu ao Tribunal que declarasse extinto o processo de execução fiscal n.º 2704 2010 010071883, instaurado no serviço de finanças de Viseu para cobrança coerciva de € 74.439,30 devidos ao IVV alegando, entre outros vícios, a inconstitucionalidade material e orgânica das normas do CPPT que autorizam a pratica de actos de execução fiscal por órgãos de natureza administrativa e a não autorização de cobrança da taxa de promoção em crise.*

B) *A sentença recorrida indeferiu acertadamente aquela pretensão, considerando, quanto à taxa que o IVV pretende executar, que «a sua cobrança não se encontra suspensa por decisão comunitária; é certo que ainda não foi proferida decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia sobre a taxa de promoção, nos termos do artigo 88.º do TCE mas o que ainda se mantém por decidir é inócuo para as dívidas em causa. O procedimento instaurado não impede a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos. Na verdade a presente oposição respeita a dívidas originadas por autoliquidações realizadas pelo Oponente (...)» — cfr. p. 14 da sentença recorrida (cit).*

C) *A instauração pela Recorrente da presente acção de oposição à execução, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não se encontrando, consequentemente, vedada ou suspensa a sua cobrança, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.*

D) *Um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.*

E) *Além de incidir sobre uma parcela marginal da taxa de promoção em crise, o procedimento de investigação preliminar iniciado pela Comissão foi totalmente abandonado no que respeita ao período compreendido entre 2007 e 2011, na sequência das informações prestadas pelo Estado Português, não dando sequer origem a qualquer processo de investigação formal nessa matéria.*

F) *A Comissão, na carta enviada ao IVV e datada de 18 de Setembro de 2012 concluiu, de acordo com as informações prestadas pelo Estado Português, que todas as acções financiadas pela taxa de promoção no período compreendido entre 2007 e 2011 respeitam os limites de minimis previstos no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que não constituem auxílios de Estado e não estão sujeitos a notificação prévia à Comissão — cfr. carta da Comissão ao IVV de 18 de Setembro de 2012, junta como doc. n.º 2.*

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver extinto o processo de execução fiscal em que é executada, com as demais consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 308 a 312 dos autos, concluindo no sentido da *total improcedência da oposição e, consequentemente, pela manutenção do julgado.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

São as de saber se a sentença recorrida enferma de nulidade, por alegada contradição entre a matéria de facto dada como provada e a decisão, e bem assim a de saber se incorreu em erro de julgamento ao julgar improcedente a oposição por inverificação do fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

6 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) *A execução fiscal de que estes autos dependem, execução fiscal n.º 2704201001001883, foi instaurada em 29-03-2009, tendo como base certidão de dívida emitida pelo IVV, respeitantes a taxas de promoção e juros de mora de Junho e julho de 2009, no montante global de € 74 439.30 (setenta e quatro mil quatrocentos e trinta e nove mil e trinta cêntimos), cfr. informação de fls 49, não questionada pela Oponente, cabeçalho da petição inicial e docs. de fls. 44 a 46 uns e outros aqui dados por reproduzidos o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;*

B) *O montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97,*

de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes e ainda da certidão de divida constante de fls. 44 e 45;

***C)** A Oponente, A…… SA, foi citada para a execução aludida em A), em 30 de março de 2010, vide 3º ponto da informação de fls. 49 e doc. de fls. 47;*

***D)** Em 26 de Abril de 2010 foi expedida, via postal, a petição inicial que deu origem aos presentes autos, vide. fls. 4 e segs.*

***E)** Relativamente às liquidações originadoras da dívida exequenda a Oponente deduziu as Impugnações nºs 1101/09 5B e 1189/09.9B, sendo que nesta já foi proferida sentença, cfr. arts 6º e 7º da petição inicial e consulta dos processos, via SITAF;*

***F)** O alegado nos artigos 26º e segs. da petição inicial que deu origem aos presentes autos é também objeto da petição inicial das aludidas Impugnações, nos artigos 8º e segs., vide as duas petições iniciais através da consulta no SITAF;*

***G)** No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, encontrando-se o referido procedimento em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa, verificando-se apenas a apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, cfr. doc. n.º 1 apresentado pelo IVV e de cuja completude se tratou no despacho que antecede a presente sentença;*

***H)** Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:*

"Auxilio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88º do Tratado CE (2005/C92/06)" extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

"I. PROCESSO

(I) Na sequência de uma queixa …sobre a taxa "de promoção do vinho", cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado "IVV") assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

...

II. DESCRIÇÃO

...

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também

- aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

...

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal; quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

...

(108) A Comissão considera que os auxílios púbicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

IV CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxilio;

- as medidas de auxilio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos

auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

...", idem anterior;

***I)** A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia,*

decisão:

...

- limitada até 31 de Dezembro de 2006 "data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data."

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 nº3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º nº3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

...", cfr. documentos nºs 2 e 3 juntos pelo IVV e constantes de fls. 131 a 146.

7 – Apreciando.

7.1 Da alegada nulidade da sentença recorrida por contradição entre a fundamentação de facto e a decisão

Alega a recorrente que é nula sentença recorrida – *nos termos da alínea c), do n.º 1, do art. 668.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e do artigo 125.º do CPPT* – porquanto *atenta a matéria de facto dada como provada em primeira instância (em particular, factos A), G), H) e I) e, inclusivamente, atento o próprio teor das decisões comunitárias juntas aos autos pelo IVV com a sua contestação (cf. docs. 1 e 2), o tribunal a quo não podia considerar que a cobrança das dívidas em causa não se encontrava suspensa à data da liquidação* (cfr. alegações de recurso a fls. 263 dos autos e respectivas conclusões L. e Q.)

No seu despacho de fls. 303, frente e verso, dos autos, o Meritíssimo Juiz "a quo" sustentou a inexistência de nulidade nos seguintes termos (fls. 303, verso, dos autos):

«(…) a alegada nulidade não é mais do que o evidenciar da divergente interpretação dos factos; no diferente enquadramento da dívida exequenda ao nível de estar ou não suspensa a sua cobrança por decisão comunitária. A Oponente defende que sim e o Tribunal na decisão recorrida entendeu que não.

Serve isto para dizer que eles foram ponderados aquando da prolação da sentença não vislumbrando, agora como então, razões para alterar o decidido».

Também o Excelentíssimo Procurador Geral adjunto junto deste STA, no seu parecer junto aos autos, defende que inexiste *a pretendida contradição geradora de nulidade (art. 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC) uma vez que esta só ocorre quando os fundamentos invocados forçosamente conduziriam a um resultado oposto àquele que se produziu, o que manifestamente não é o caso. Do que se trata, salvo melhor opinião, é de mera divergência de interpretação dos factos constantes do probatório e nada mais* (cfr. parecer, a fls. 312 dos autos).

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT e da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º (actual artigo 615.º) do Código de Processo Civil é nula a sentença cujos *fundamentos estejam em oposição com a decisão.*

Ora, para que decisão proferida se encontrasse em contradição com a fundamentação nela acolhida, necessário era, conforme a lição de JOSÉ ALBERTO DOS REIS (Código de Processo Civil Anotado, Volume V, reimpr. 3.ª ed. 1952, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 141) - pacificamente acolhida na jurisprudência deste Tribunal (cfr., entre muitos outros, o Acórdão de 3 de Maio de 2006, rec. n.º 202/06) -, que os fundamentos invocados na decisão conduzissem, num processo lógico, a solução oposta àquela que foi adoptada.

No caso dos autos não é isso que sucede. O que sucede é que o Tribunal "a quo" interpretou os factos provados, documentos e normas europeias em sentido diferente daquele que era propugnado pelo recorrente.

Se acaso a interpretação acolhida se revela errada, haverá erro de julgamento, que não nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Improcede, pois, a arguida nulidade.

7.2 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida julgou *totalmente improcedente* a oposição deduzida pela ora recorrente contra a execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva de *taxas de promoção e juros de mora* relativos aos meses de *Junho e Julho de 2009* no entendimento de que, contrariamente ao alegado, não se estava perante taxas cuja cobrança "se encontra suspensa por decisão comunitária" (artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT) e fundamentando o decidido quanto à improcedência da oposição nos mesmos argumentos usados para fundamentar a improcedência da impugnação 380/09.2B (deduzida pelo mesmo contribuinte contra liquidações de idênticas taxas), mais considerando que *a taxa que o IVV pretende executar, a sua cobrança não se encontra suspensa por decisão comunitária; é certo que ainda não foi proferida decisão final do procedimento instaurado pela Comissão Europeia sobre a taxa de promoção, nos termos do artigo 88.º do TCE mas o que ainda se mantém por decidir é inócuo para as dívidas em causa. O procedimento instaurado não impede a liquidação e cobrança das taxas em causa nestes autos* (cfr. sentença recorrida, a fls. 237, verso, a 242 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, reiterando que *o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária*, porquanto *como resultou provado nos autos e foi dado por assente pelo Tribunal a quo na alínea G) dos factos provados, no dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado*, encontrando-se o *referido procedimento encontra-se ainda em curso relativamente ao período em causa nos presentes autos,* pelo que n*os termos do n.º 3 do art.º 88 do Tratado CE (TCE) (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa*, sendo que *a própria Comissão «recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE e remete para o artº 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários»,* pelo que é *manifesto que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento — a taxa de promoção — não podem ser postos em execução (e, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos), o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.*

Contra-alegou o recorrido, defendendo a manutenção do julgado recorrido, e também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA defende o não provimento do recurso.

Vejamos.

Constitui jurisprudência pacífica deste STA - espelhada em muitas dezenas de Acórdãos proferidos em recursos de processos de impugnação deduzidos pela ora recorrente contra (auto)liquidações de taxas de promoção devidas ao IVV – não ser ilegal a liquidação da taxa de promoção prevista no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio decorrente da omissão de notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo processo legislativo (cfr., entre outros muitos outros, os Acórdãos de 23 de Abril de 2013, rec. n.º 29/13, de 30 de Abril de 2013, recs. n.ºs 1503/12 e 292/13, de 22 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1311/12, 9/13, 44/13, 53/13, 200/13 e 48/13, de 29 de Maio de 2013, recs. n.ºs 1398/12, 30/13, 198/13 e 84/13, de 30 de Outubro de 2013, recs. n.º 1147/13 e 408/13 e de 26 de Março de 2014, rec. n.º 110/14), pois que *um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea f), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.*

No caso dos autos, porém, está em causa a questão de saber se está ou não suspensa por decisão comunitária a cobrança coerciva de taxas de promoção relativas aos *meses de Junho e Julho de 2009*, para o que importa esclarecer – e não se mostra esclarecido no probatório fixado, não obstante a alegação da recorrente-, se em relação ao período temporal a que respeitam as taxas objecto dos presentes autos, estava ou não instaurado ou em curso o procedimento formal previsto no n.º 2 do artº 88º do Tratado da CE, caso em não poderia ser instaurado o processo executivo tendente à cobrança coerciva da respectiva fonte de financiamento por a tal se opor o disposto no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE.

É que *a decisão da Comissão Europeia de 20/07/2010* - a que se refere a alínea I) do probatório fixado -, *considerou-se "limitada até 31 de Dezembro de 2006 "data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data",* ou seja, não respeita ao período a que se referem as quantias exequendas, não sendo igualmente certo (nem se encontrando fixado no probatório) se existiu ou não procedimento idêntico para períodos posteriores.

Ora, esse facto mostra-se essencial para a decisão dos presentes autos, pois que, a ter existido ou a existir tal procedimento, desde o seu momento inicial e até ao respectivo termo, atento o disposto no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado CE (actual artigo 108.º do TFUE), não podia ser desencadeada a cobrança coerciva das taxas através da correspondente instauração da execução fiscal, nem se mostram devidos juros de mora.

Como nem o probatório fixado nem os autos fornecem os elementos suficientes para que este Supremo Tribunal - que como Tribunal de revista apenas conhece de matéria de direito -, possa decidir o recurso, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade, nos termos *supra* referidos.

No mesmo sentido, perante caso semelhante, o recente Acórdão deste STA do passado dia 8 de Outubro, proferido no recurso n.º 1700/13, por nós subscrito como adjunta.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinando a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para ampliação da matéria de facto e decisão em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Convolação. Revisão do acto tributário. Reclamação graciosa. Erro imputável aos serviços.

Sumário:

I — A convolação justifica-se por razões de economia processual, pelo que só deve ser efectuada quando tiver alguma utilidade. Não deve operar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, a convolação de um procedimento de revisão do acto tributário noutro de reclamação graciosa, se a petição é intempestiva para o efeito.

II — A revisão do acto tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efectuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 6, da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004 (actual n.º 7) e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), *do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado.*

III — Ora o erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 1, in fine, *da LGT), concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado aos daquela primeira espécie (artigo 78.º, n.º 2 do mesmo diploma legal).*

Processo n.º 1474/12-30.
Recorrente: A……., S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A……., SA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida, contra o despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de IRC, referente ao exercício de 1997.

Termina as suas alegações de recurso, formulando a seguinte conclusão:

«I - Como ressuma dos autos, a AF decidiu convolar a revisão oficiosa numa reclamação graciosa para, posteriormente, decidir pela extemporaneidade da mesma, sendo que a Recorrente nunca chegou a ser notificada do despacho que ordenou a convolação oficiosa no procedimento de reclamação graciosa.

II - Tal significa, inelutavelmente, que a Recorrente não estava em condições de exercer cabalmente o seu direito de audição prévia, uma vez que não estava na posse de todos os elementos que estiveram na base do projecto de decisão notificado.

III - Entende o Tribunal a quo que a não notificação à Recorrente do despacho que determinada a convolação da revisão oficiosa em reclamação graciosa, "se degrada em não essencial".

IV - Com efeito, refere o Tribunal a quo que a Recorrente havia sido notificada para exercer direito de audição prévia em relação ao projecto de relatório inspectivo, e que, portanto, não tinha de ser notificada para exercer o direito de audição prévia antes da liquidação — com base no disposto no artigo 60º n.º 3 da LGT.

V - Salvo o devido respeito, verifica-se uma contradição entre os fundamentos e a decisão - o que constitui nulidade da sentença (art. 668, n.º 1, c), do CPC e 125º. n.º1 do CPPT).

VI - Por outro lado, ainda que assim não se entendesse, verifica-se erro de julgamento da matéria de direito, por errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 60.º n.º 1 b) da LGT.

VII - Estamos perante um autêntico venire contra facto próprio da AF: primeiro convola o procedimento na forma que considera adequada, e, depois, indefere esse procedimento por entender que, afinal, o mesmo é extemporâneo — sendo que a convolação carece de sentido, porquanto, como é sabido apenas tem lugar por razões de natureza prática, e como forma de garantir que a pretensão do contribuinte é canalizada para um procedimento que, seguida a inerente tramitação, conduza a apreciação do pedido.

VIII - No caso em apreço o que existe é uma convolação, materializada por uma decisão incompreensível, desnecessária e, por isso, inútil - sendo patente a falta de fundamentação da decisão impugnada — ou seja, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, por extemporaneidade.

IX - Mal andou o Tribunal a quo ao assim não decidir, o que impõe a revogação da sentença recorrida, por errada interpretação e aplicação da lei.

X - Na óptica da Recorrente, o procedimento de revisão oficiosa não deveria ter sido convolado em reclamação graciosa — ainda para mais porque, à partida, a AF sabia e não podia desconhecer que essa convolação oficiosa constituiria um acto inútil, e lesivo dos direitos e garantias da Recorrente.

XI - Caso tivesse sido chamada a pronunciar-se sobre essa convolação, com notificação de todos os elementos subjacentes a essa decisão, a Recorrente poderia ter influenciado o sentido da decisão.

XII - O artigo 78.º da LGT prevê a revisão do acto tributário "por iniciativa do sujeito passivo" ou "da administração tributária" - aquela "no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade", e esta "no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em "erro imputável aos serviços" - mas tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão.

XIII - Em face da invocação de "qualquer ilegalidade" do acto tributário - como sucedeu no caso em apreço -, ainda para mais com invocação de violação de lei, por ofensa do disposto no artigo 23.º n.º 1 alíneas a) e g), e 80º do CIRC, não só era possível como se impunha a revisão oficiosa.

XIV - Ao assim não ter entendido, incorreu o Tribunal a quo em errada interpretação e aplicação da lei, mormente do disposto no artigo 78.º n.º1 da LGT.

XV - O mecanismo da convolação visa permitir que a pretensão do Contribuinte venha a ter sentido útil, para apreciação da sua pretensão pela AF — pelo que a convolação nunca pode significar, em sentido contrário, a inutilidade dessa apreciação.

XVI - O procedimento adoptado pela AF, agora sancionado pelo Tribunal a quo, acarreta a violação, de forma grave, dos mais básicos direitos da Recorrente, enquanto Contribuinte, na medida em que lhe é negado o acesso à tutela jurisdicional efectiva — que a Constituição garante e tutela.

XVII - Caso a interpretação do artigo 52.º do CPPT no sentido de que é possível a convolação num meio procedimental extemporâneo, seria inconstitucional por violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva, previsto no artigo 20.º da CRP.

XVIII - A admitir-se a legalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa — o que não se concede sempre se haveria de admitir a tempestividade da mesma, nos termos do artigo 70.º n.º 2 e 3 do CPPT — no prazo de um ano, com fundamento em violação de norma de incidência.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 - O Exmº Procurador-geral Adjunto emitiu parecer a fls. 272/ 273 dos autos, pronunciando-se pelo provimento do recurso e sustentando que a decisão proferida em reclamação graciosa incorreu em vício de violação de lei, sendo de revogar a sentença recorrida.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) A Administração Tributária levou a efeito uma análise interna à Declaração Modelo 22 de IRC apresentada pela Impugnante relativa aos exercícios de 1996 e 1997. (Doc. fls. 109/115 do processo de reclamação graciosa apenso)

B) Na sequência da análise a que alude a alínea A) do probatório, foi a Impugnante notificada para, querendo exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de Relatório de Inspecção Tributária (RIT), faculdade que não usou. (Doc. fls. 109/ 115 do processo de reclamação graciosa apenso)

C) No âmbito da análise de inspecção a que alude a alínea A) do probatório foi elaborado o Relatório de Inspecção Tributária (RIT), do qual consta designadamente o seguinte:

«Correcções ao exercício de 1997

Reintegrações e amortizações não aceites.

Tal como nos exercícios anteriores, também em 1997, a empresa classificou como Imobilizações Incorpóreas, os encargos com a construção das vias de comunicação adjacentes ao empréstimo, os quais amortizou à taxa de 18,8%. A empresa assume estes custos como fazendo parte do custo do próprio edifício. No entanto, estes custos dizem respeito a contrapartidas que a empresa teve de efectuar e como tal não vão ser utilizados na sua actividade, representando sim um acréscimo do próprio edifício, pelo que a taxa de amortização correcta será a de 2%.

46 256 882$00x2%= 925.186$00

CUSTO DECLARADO 1 979 820$00

CUSTO NÃO ACEITE 1 054 684$00

Trabalhos Especializados não aceites

O sujeito passivo contabilizou em Trabalhos Extraordinários na conta 62.2.36.1.01 a verba de Esc. 12 023 000$00, e na conta 62.2.36.201 a verba de Esc. 12 023 000$00. Solicitou-se o envio de fotocópias de um documento de cada conta e dos contratos subjacentes ao pagamento daquelas verbas, tendo-se verificado que os contratos são precisamente iguais. Ambos referem a prestação de serviços de:

(...)

Verificando-se uma duplicação de custos, acresce-se ao resultado fiscal uma das verbas contabilizadas em Trabalhos Especializados Esc.: 12 023 000$00 (art. 23º do CIRC)

Assim são propostas correcções aritméticas às matérias colectáveis dos exercícios supracitados de Esc.: 154.578.475$00 e Esc. 13.077.684$00.» (Doc. fls. 109/115 do processo de reclamação graciosa apenso)

D) Mediante oficio n.º 2289 datado de 29.01.2001, emitido pela 1ª Direcção de Finanças de Lisboa foi a Impugnante notificada das conclusões resultantes da acção de inspecção tributária, das correcções técnicas efectuadas em sede de IRC ao lucro tributável quanto ao exercício de 1997. (Doc. fls. 143/145 do processo de reclamação graciosa apenso)

E) Em 04.04.2001, foi emitida a liquidação de IRC n.º 80100034690, referente ao exercício de 1997, da qual resultou um reembolso de 14.580.538$00. (Doc. fls. 40 dos autos)

F) A Impugnante foi notificada da liquidação a que alude a alínea E) do probatório em mediante oficio n.º 1818 datado de 22.06.2001.

G) Em 18.06.2002, a Impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Cascais-1, o pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRC n.º 80100034690, de 04.04.2001, do ano de 1997, com fundamento na preterição de formalidades legais essenciais falta da notificação da liquidação, falta de notificação para o exercício de audição previa antes da liquidação, insuficiência de fundamentação e violação das normas de incidência constantes nos art. 23º, n.º1 alínea a) e g) do CIRC, requerendo a anulação do acréscimo à matéria colectável de Esc.: 13.077.684$00 e da liquidação de juros compensatórios, no montante de Esc. 1.163.376$00. (Doc. nº3 junto à p.i.)

H) Na sequência do pedido de revisão oficiosa a que alude a alínea G) do probatório, foi elaborada Informação n.º 673/2002, da qual consta: a 5. Após a análise da liquidação em causa, constata-se que foram liquidados pelos serviços juros compensatórios nos termos do art. 94º do CIRC (ex-Artº 80º), por ter sido retardada a liquidação de parte do imposto devido, já que em relação à liquidação anterior o montante superior ao IRC a pagar, na importância de 1.088S85.00 euros, é superior.

6. No entanto, verifica-se que o sujeito passivo autoliquidou imposto no montante de 1.167.515,81 euros, portanto em montante superior ao IRC que lhe é exigido na liquidação n.º 8010008469, pelo que não se verifica o retardamento da liquidação do imposto devido.

7. No que se refere à pretensão do sujeito passivo, quanto à anulação do acréscimo à matéria colectável a mesma não tem cabimento nos pressupostos para a revisão do acto tributário, nos termos do art. 78º da LGT, pelo que o sujeito passivo dispõe como meios de defesa, da reclamação graciosa ou

da impugnação judicial nos termos do art. 128º do CIRC, com os fundamentos previstos nos arts. 70º e 99º do CPPT.

8. Assim, tendo em conta que a liquidação de juros compensatórios decorre da correcção efectuada à matéria colectável contestada pelo sujeito passivo, por economia processual propõe-se a convolação do pedido de revisão oficiosa em reclamação graciosa, a fim de serem analisados conjuntamente, os fundamentos apresentados pelo sujeito passivo.» (Doc. fls. 3/5 do processo de reclamação graciosa em apenso)

I) Sob a informação a que alude a alínea H) do probatório, recaiu parecer em 26.09.2002, com o seguinte teor: «Confirmo. Do pedido formulado pela empresa apenas a parte respeitante aos juros compensatórios poderá ser objecto de revisão ao abrigo do art. 78º da LGT.

Quanto à demais matéria controvertida, só pela via da reclamação graciosa poderá a mesma ser apreciada, pelo que se propõe a convolação do pedido em reclamação graciosa onde deverá ser apreciado e decidido o pedido na sua totalidade.» (Doc. fls. s/s do processo de reclamação graciosa em apenso)

J) Em 30.09.2002, o Director de Finanças da 1ª Direcção de Finanças de Lisboa exarou na informação a que alude a alínea 1) do probatório, despacho com o seguinte teor: «Concordo. Remeta-se ao Serviço de Finanças competente para o efeito» (Doc. fls. s/s do processo administrativo tributário apenso)

L) Em 11.10.2004, foi elaborado o projecto de decisão de indeferimento, do qual se transcreve: «RECLAMAÇÃO GRACIOSA

(Art.º 68º do CPPT)

«II- DESCRIÇÃO DOS FACTOS E ANÁLISE DO PEDIDO

Na sequência da petição a fls. 6 a 10, foi prestada a informação no sentido que convolar o pedido de revisão oficiosa em reclamação graciosa com os fundamentos constantes a fls. 2 a 5 e que mereceu despacho concordante do Sr. Director de Finanças datado de 30/09/2002. (fls.3)

Foi remetido o processo ao Serviço de Finanças competente afim de ser instaurado o processo de reclamação graciosa agora em análise.

A petição foi apresentada em 02 de Julho de 2002, tal como consta a fls. 6.

A Liquidação n.º 8010003469 com um reembolso de € 72 727,42, e inclui e 5 802,90 relativo a juros compensatórios, foi emitida em 28/05/2001.

(...)

Atendendo às datas atrás referidas verifica-se que a presente reclamação graciosa é intempestiva, por ter sido interposta para além do prazo de noventa dias mencionado no parágrafo anterior.

Ora, no caso e apreço, e porque a reclamação graciosa é tempestiva não há lugar a apreciação do mérito do pedido.

Salienta-se no entanto, que os juros compensatórios constantes da liquidação reclamada que foi realizada em 04-04-2001, não são efectivamente devidos, pelo que nos termos da primeira parte do n.º 1 do art. 78º da LGT afigura-se-nos poder proceder à revisão oficiosa, nos termos propostos do parecer e despacho proferidos em 26/09/2002 e 30/09/2002.

Assim e em,

III - CONCLUSÃO

Atentos os factos e analisada a matéria controvertida, sou de parecer que a presente reclamação graciosa deverá ser inferida, por extemporânea.

No que concerne aos juros compensatórios, sou de parecer que nos termos do nº1 do art. 78º da LGT, deverá proceder-se à revisão do acto tributário com a consequente anulação do valor de € 5.802,90, constante da liquidação reclamada.» (Doc. fls. 54/58 do processo de reclamação graciosa em apenso)

M) Em 16.11.2004, o Director de Finanças de Lisboa determinou a notificação à Impugnante para efeito do direito de adição prévia, tendo por base a informação a que alude a alínea L) do probatório. (Doc. fls. 54/58 do processo de reclamação graciosa em apenso)

N) Em 06.12.2004, a Impugnante foi notificada, para efeitos do exercício do direito de audição prévia, do projecto de decisão a que alude a alínea L) do probatório. (Doc. fls. 59/60 do processo de reclamação graciosa em apenso)

O) Em 23.12.2004, na sequência da notificação a que alude a alínea N) do probatório, a Impugnante exerceu o direito de audição prévia, alegando, nomeadamente o seguinte: «Com efeito, a Requerente desconhece qualquer informação que tenha motivado essa convolação, pois nunca lhe foi notificada, com o consequente prejuízo do seu direito de audição prévia.» (Doc. fls. 61/62 do processo de reclamação graciosa em apenso)

P) Em 19.01.2005, e após a pronúncia a que alude a alínea O) do probatório foi elaborada informação, da qual se extrai:

«No entanto, e analisados os elementos probatórios constantes nos autos não se verificou existir qualquer preterição de formalidade legal ou inexistência total ou parcial de facto tributário, por violação das normas de incidência (n.º3 do art. 70º do CPPT) como pretende a reclamante para alargar o prazo de apresentação de reclamação graciosa e com isso tornar tempestivo o pedido. (...) Dado o exposto e tendo em atenção os factos e fundamentos invocados no projecto de decisão e no direito de audição

exercido pela reclamante sou de parecer que se mantenha o indeferimento do pedido nos termos precisos em que foi proposto, com a revisão oficiosa dos juros compensatórios no montante.» (Doc. fls. 70/75 do processo de reclamação graciosa em apenso)

Q) Em 23.02.2002, o Director de Finanças de Lisboa, exarou na informação a que alude a alínea P) do probatório o seguinte despacho: «Concordo, pelo que convolo em definitivo o projecto de decisão com os fundamentos constantes daquele, bem como da presente informação e respectivo parecer. Indefiro o pedido da reclamante.» (Doc. fls. 70/75 do processo de reclamação graciosa em apenso)

U) A Impugnante foi notificada do despacho a que alude a alínea P) do probatório mediante oficio n.º 13268 datado de 07.03.2005. (Doc. fls. 76 do processo de reclamação graciosa em apenso)

V) Em 21.03.2005, deu entrada a petição inicial que originou os presentes autos (cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos autos).

6. **Do objecto do recurso**

O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 180 e seguintes, na qual se

decidiu julgar improcedente a impugnação judicial interposta contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de tributário de liquidação de IRC do exercício de 1997.

Resulta do probatório que a Administração Fiscal (AF) procedeu a uma análise interna à declaração "Modelo 22" da Recorrente, relativa aos exercícios de 1996 e 1997;

No âmbito desse procedimento inspectivo foram efectuadas correcções relativas a reintegrações e amortizações não aceites, com acréscimos à matéria colectável da Recorrente.

Em 04.04.2001 foi emitida liquidação relativa ao exercício de 1997, de onde resultou um reembolso de IRC.

A recorrente foi notificada da referida liquidação por ofício datado de 22.06.2002.

Em 18.06.2002, a recorrente apresentou pedido de revisão oficiosa do acto tributário da liquidação de IRC do exercício de 1997 e juros compensatórios, invocando preterição de formalidades legais, vício de fundamentação e violação de lei

Porém a Administração Fiscal veio a entender que apenas a liquidação de juros compensatórios era susceptível de revisão, e que, na restante matéria, o pedido de revisão oficiosa deveria ser convolado em reclamação graciosa, para aí ser apreciado e decidido o pedido na totalidade.

A recorrente não foi notificada deste despacho que ordenou a convolação da revisão do acto tributário na forma considerada adequada e, em 11.10.2004, foi elaborado projecto de decisão no procedimento de reclamação graciosa, onde se entendeu que a mesma era intempestiva.

Em face desta factualidade a sentença recorrida considerou que a não notificação à Recorrente do despacho que determinava a convolação da revisão oficiosa em reclamação graciosa, se degradou "em não essencial", porquanto a Recorrente havia sido ouvida em fases anteriores do procedimento.

Entendeu o TAF de Sintra, com base no disposto no artigo 60º n.º 3 da LGT, na redacção da Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio, que «era dispensável, no caso, a audição da impugnante, antes da liquidação correspondente, uma vez que ficou demonstrado que a impugnante foi notificada para exercer direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção» - cf. fls. 197/198.

No que concerne ao também alegado vício de forma por falta fundamentação do acto impugnado, considerou a decisão recorrida que esse vício só seria susceptível de causar a anulação do acto, e não a sua nulidade, não sendo cognoscível a todo o tempo, estando a sua invocação sujeita ao prazo geral previsto no art. 102º n.º 1 alínea a) do CPPT.

Finalmente no que tange a invocadas violações de normas de incidência, por a alegação de inexistência, total ou parcial, do facto tributário, concluiu-se que não ocorre nenhum dos fundamentos susceptíveis de lançar mão susceptíveis de lançar mão do art. 70º nºs. 2 e 3 do CPPT, na medida em que estava em causa a discussão de correcções de IRC respeitantes a reintegrações e amortizações não aceites como custo fiscal e a duplicações de custos.

Não conformada com tal decisão a recorrente interpõe o presente recurso imputando à decisão recorrida os seguintes vícios:

a) nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão - (art. 668, n.º 1, c), do CPC e 125º. n.º1 do CPPT).

b) erro de julgamento da matéria de direito, por errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 60.º n.º 1 b) da LGT.

c) errada interpretação e aplicação da lei, mormente do disposto no artigo 78.º n.º1 da LGT.

d) subsidiariamente sustenta que, a admitir-se a legalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, sempre se haveria de admitir a tempestividade da mesma, nos termos do artigo 70.º n.º 2 e 3 do CPPT - no prazo de um ano, com fundamento em violação de norma de incidência.

6.1 **Da alegada nulidade da decisão recorrida por oposição entre os fundamentos e a decisão e do invocado erro de julgamento da matéria de direito, por errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 60.º n.º 1 b) da LGT.**

Alega a recorrente que o Tribunal a quo considerou que a mesma havia sido notificada para exercer direito de audição prévia em relação ao projecto de relatório inspectivo, e que, portanto, com base

no disposto no artigo 60º n.º 3 da LGT, não tinha de ser notificada para exercer o direito de audição prévia antes da liquidação.

Porém, na sua tese, a questão jurídica a resolver pelo Tribunal a quo não estava relacionada com a violação do direito de audição prévia antes da liquidação, mas sim, com a violação do direito de audição prévia antes do indeferimento da reclamação graciosa, por não lhe ter sido facultada a fundamentação da decisão de convolação do pedido de revisão naqueloutro procedimento.

E sustenta que, no caso em apreço, existe a contradição entre os fundamentos e a decisão, porquanto sendo notificada ao contribuinte uma decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa, quando não lhe é dado a conhecer o fundamento que levou o seu pedido de revisão a ser convolado naqueloutro procedimento, é irrelevante saber se o mesmo contribuinte fora anteriormente ouvido quanto ao relatório inspectivo ou à sequente liquidação - uma vez que o projecto de decisão não versa sobre aquelas inspecção e liquidação mas, sim sobre a extemporaneidade da reclamação.

Prossegue referindo que sobre essa extemporaneidade não foram disponibilizados ao contribuinte todos os elementos em que assentou o projecto de decisão, para que sobre eles se pronunciasse no exercício do seu direito, constitucionalmente tutelado, de participar na formação das decisões administrativas que lhe dizem respeito.

Em reforço desta posição acrescenta que o próprio Tribunal a quo, a fls. 195 da sentença sob recurso, tendo por referência a falta de notificação do despacho que ordenara a convolação oficiosa em procedimento de reclamação graciosa, admite a ocorrência da violação do direito de audição prévia.

É com base nesta argumentação que a recorrente concluiu que, numa cadeia lógico-dedutiva sem vícios, o Tribunal a quo deveria ter concluído pela violação do direito de audição prévia da Recorrente, pelo facto de, antes do indeferimento da reclamação por extemporaneidade, não lhe terem sido dados a conhecer os motivos da existência desse mesmo procedimento, que não fora por si instaurado e que, assim, a sentença incorre em nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Vejamos, pois, se se verifica a aludida contradição entre os fundamentos e a decisão

Neste ponto entendemos que carece de razão a recorrente, uma vez que poderá haver erro de julgamento, mas não nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Com efeito, nos termos do artigo 125.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Por sua vez o art. 668º n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil, na redacção então aplicável, dispõe que é nula a sentença quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão.

Como ensinam José Lebre de Freitas, A. Montalvão Machado, e Rui Pinto no seu Código de Processo Civil anotado, vol. II, pag. 670 «entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão, e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença. Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta (….) A oposição entre os fundamentos e a decisão tem o seu correspondente na contradição entre o pedido e a causa de pedir, geradora da ineptidão da petição inicial (art. 193-2-b)».

Ora, no caso vertente, não vislumbramos que, no referido segmento, a sentença recorrida padeça de notória contradição entre os fundamentos a decisão.

Na verdade a decisão sindicada seguiu uma determinada linha de raciocínio, com base na premissa de que à situação em análise seria aplicável o disposto no n.º 3 do artº 60º da LGT na redacção da Lei n.º 16-A/2002, que dispõe que, tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

Considerou a sentença recorrida que esta redacção do n.º 3 da Lei n.º 16-A/2002 seria aplicável ao caso subjudice por força do disposto nos nºs. 1 e 2 daquele diploma legal, o primeiro por ter introduzido o n.º 3 e o segundo por ter atribuído carácter interpretativo ao n.º 1.

Em face da atribuição de carácter interpretativo à norma a sentença recorrida considerou que a mesma seria aplicável a situações anteriores à sua publicação, e concluiu que era dispensável, no caso, a audição da impugnante, antes da liquidação correspondente, uma vez que ficou demonstrado que a impugnante foi notificada para exercer direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção», como se encontra exarado no ponto B) do probatório a fls., 188.

No prosseguimento deste discurso argumentativo acrescentou-se que, no caso, não haviam sido invocados factos novos sobre os quais a impugnante haveria de se pronunciar (cf. fls.198).

Afigura-se-nos que não há aqui contradição mas sim erro de julgamento na subsunção dos factos à norma jurídica – 60º n.º 3 da LGT na apontada redacção.

Com efeito, como bem refere a recorrente, tendo solicitado a revisão do acto tributário, foi surpreendida com a notificação de um projecto de decisão num procedimento diverso – de reclamação

graciosa – para o qual a Administração Fiscal entendeu convolar oficiosamente o pedido de revisão do acto tributário, e sem que a contribuinte fosse ouvida sobre tal decisão.

Sendo que, depois de convolar esse procedimento na forma considerada adequada a Administração Fiscal indeferiu a reclamação graciosa por entender que afinal seria extemporânea.

Não é pois legitimo concluir, como se conclui, na decisão sindicada, que não havia factos novos sobre os quais a impugnante não teria que se pronunciar.

A decisão de convolação do pedido de revisão oficiosa num procedimento de reclamação graciosa constitui um facto novo sobre o qual a recorrente haveria de ser ouvida.

Até porque não deve operar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, a convolação de um procedimento noutro se a petição é intempestiva para o efeito.

Com efeito a convolação justifica-se por razões de economia processual, pelo que só deve ser efectuada quando tiver alguma utilidade, o que, como se viu, não aconteceu no caso subjudice.

É, pois manifesto, que não se estava perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela audição da requerente, pelo que o direito de audição sobre aquela controversa decisão da Administração Fiscal se impunha.

Assim sendo, haverá que concluir-se que o direito de audiência não podia, neste caso, deixar de ser assegurado, pelo que, previamente à prolação da decisão de convolação do procedimento, que foi determinante para o indeferimento parcial da pretensão da requerente, a Administração Fiscal estava legalmente obrigada a notifica-la do seu projecto de decisão para esta, querendo, se pronunciar.

A sentença recorrida não padece assim da arguida nulidade por contradição lógica entre os seus fundamentos e a parte decisória, mas incorre em manifesto erro de julgamento na interpretação e aplicação das normas dos nºs 1, alínea b) e 3 do artº 60º da LGT ao caso subjudice, pelo que procede, nesta parte, a argumentação da recorrente.

6.2 Da errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 78.º n.º1 da LGT.

Alega a recorrente que, em face da invocação de "qualquer ilegalidade" do acto tributário - como sucedeu no caso em apreço - com invocação de violação de lei, por ofensa do disposto no artigo 23.º n.º 1 alíneas a) e g), e 80º do CIRC, não só era possível como se impunha a revisão oficiosa.

E que, ao assim não ter entendido, incorreu o Tribunal a quo em errada interpretação e aplicação da lei, mormente do disposto no artigo 78.º n.º1 da LGT.

Também aqui lhe assiste razão.

Vejamos, pois.

A recorrente questionou, em sede de revisão do acto tributário, a legalidade do acto de liquidação de IRC n.º 80100034690, de 04.04.2001, relativo ao exercício de 1997, invocando a violação dos artigos no artigo 80º e 23.º n.º 1 alíneas a) e g), do CIRC o primeiro relativo aos juros compensatórios e o segundo relativo aos acréscimos de lucro tributável propostos.

Alegou a recorrente, no que concerne a tais correcções à matéria tributável, relativas à não aceitação como custo fiscal do excesso de amortizações referentes a encargos com a construção de vias de comunicação adjacentes ao empreendimento "……", que tais correcções eram manifestamente ilegais na medida em que violavam a norma de incidência do artº 23º, nº1, g) do CIRC - cf. doc. n.º 3, junto à petição inicial, referido no ponto G do probatório (fls. 47 dos presentes autos).

E quanto à correcção referente a "trabalhos especializados não aceites", por se ter considerado ter havido uma duplicação de custos, alegou também ilegalidade por violação do disposto no artº 23º, n.º 1, alínea a) do CIRC - cf. doc. n.º 3, junto à petição inicial, referido no ponto G do probatório (fls. 52 dos presentes autos).

Porém, sobre tal pretensão de revisão do acto tributário, a Administração Fiscal considerou que, quanto ao acréscimo à matéria tributável, a mesma não tinha «cabimento nos pressupostos para a revisão do acto tributário nos termos do artº 78º da LGT», determinando a convolação do pedido de revisão oficiosa em reclamação graciosa que, seguidamente, julgou intempestiva.

Sendo que a sentença recorrida sancionou tal procedimento concluindo mão merecer censura actuação da Administração Fiscal ao decidir pela intempestividade da reclamação.

Entendemos, que, também aqui, não andou bem a sentença recorrida, que, por isso, não pode ser confirmada.

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

Conforme vem afirmando a jurisprudência deste secção, de uma forma pacífica e constante, tal como a administração tributária pode, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (artº 78º da Lei Geral Tributária) também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamentos erro im-

putável aos serviços - vide neste sentido os Acórdãos de 29.05.2013, recurso 140/13, de 12.09.2012, recurso 476/12, de 14.06.2012, recurso 259/12, de 14.03.2012, recurso 1007/11, de 14.12.2011, recurso 366/11, de 20.11.2007, recurso 536/07, de 17.05.2006, recurso 16/06, de 11.05.2005, processo 0319/05, e de 02.11.2005, processo 512/05, in www.dgsi.pt.

Neste sentido sublinhou-se no acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20.11.2007, recurso 536/07, in dgsi.pt, que. *(...) "Embora este artº 78º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no seu n.º 6 (nº 7 na redacção actualmente vigente) faz-se referência a «**pedido do contribuinte**», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte. Idêntica referência é feita no n.º 1 do artº 49º da LGT, que fala em «pedido de revisão oficiosa».*

"Esta possibilidade de a revisão «oficiosa», que deve ser da iniciativa da administração tributária, ser suscitada por um pedido do contribuinte veio a ser confirmada pela alínea a) do n.º 4 do artº 86º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços».

"É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação), que se faça, também na sequência de pedido seu, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar por sua iniciativa).

"Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do artº 95º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (artº 268º, n.º 4, da C.R.P.).

Concordamos inteiramente com a doutrina expendida naquela jurisprudência, que tem plena aplicação também no caso vertente, e por isso concluímos que o pedido de revisão do acto tributário pode também ser efectuado pelo contribuinte, como resulta do disposto no artº 78º, n.º 6 ([1]) da LGT e 86º, n.º 4, alínea a) do CPPT, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Ora o erro imputável aos serviços, concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado aos daquela primeira espécie - artigo 78.º, n.º 2 *in fine*.

No caso vertente os vícios imputados ao acto tributário sindicado em sede de pedido de revisão oficiosa, decorrentes da ilegalidade das correcções à matéria tributável por violação do disposto no artº 23.º n.º 1 alíneas a) e g), do CIRC, integram, de forma evidente, o conceito de erro imputável aos serviços e constituem fundamento válido de pedido de revisão dos actos tributários.

Daí que se entenda que, tendo a recorrente formulado pedido de revisão oficiosa da autoliquidação no prazo de quatro anos previsto na parte final do n.º 1 do artº 78º da LGT (cf. nºs 2 e 6 do probatório), a Administração Tributária estava obrigada legalmente a conhecer do mérito de tal pretensão, não podendo eximir-se a tal obrigação mediante a convolação de tal pedido num procedimento de reclamação graciosa.

Sobretudo quando, como no caso vertente, era manifesta intempestividade do meio processual para que se convolava, resultando a convolação na prática de um acto inútil e, por isso, proibido por lei (vide, neste sentido, acórdãos desta secção de 10.04.2013, recurso 230/13, 11.04.2007, recurso 19/07, de 21.06.2000, recurso 24605, de 10.09.2008, recurso 358/08 e de 12.09.2012, recurso 453/12, todos in www.dgsi.pt.).

A sentença recorrida não pode, pois, ser confirmada, pelo que procedem, também, nesta parte, as alegações de recurso.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação, condenar a administração a pronunciar-se sobre o mérito da pretensão em causa – pedido de revisão do acto tributário.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Ascensão Lopes.*

([1]) *Na redacção da Lei n.º 55-B/2004, actual n.º 7.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

IMT. Valor tributável. Venda em processo de falência. Regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT. Recurso jurisdicional. Questão nova.

Sumário:

I — Os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova.
Por isso, e em principio, não se pode neles tratar de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo questões novas de conhecimento oficioso e não decididas com trânsito em julgado.

II — A ratio legis *da norma constante da regra 16.ª, do n.º 4, do artigo 12º do CIMT prende-se com a maior segurança da correspondência e conformidade do valor declarado ao valor real da transacção nas situações em que o acto da venda é realizado mediante a intervenção das autoridades judiciais e administrativas, admitindo-se que existirá sempre um controlo daquelas autoridades sobre o valor da alienação, apesar de a venda ser efectuada após negociação entre um negociador nomeado por aquele órgão e o comprador.*

III — A venda de imóvel efectuada pelo administrador em processo judicial de falência e sob controlo judicial (artigos 158.º e 161.º do CIRE) integra o conceito de arrematação judicial para efeitos da regra 16.ª, do n.º 4 do artigo 12º do CIMT.

Processo n.º 1508/12-30.
Recorrente: A……., L.da
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A……., Ldª, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação de IMT, relativa a um prédio adquirido por arrematação judicial no âmbito de um processo de falência, no montante de € 2.847,00.

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

«A) — A questão a decidir é saber se há lugar a liquidação de imposto sobre a transacção do imóvel, pela impugnante, no âmbito de um processo de falência, formalizada através de escritura pública (factos 1 e 2 do probatório), e, em caso afirmativo, saber sobre que valor há-de incidir a taxa, ou seja, qual a base tributável.

B) — Entendemos que, à concreta situação em apreço, se aplica o disposto no n.º 2 do art.º 270º do CIRE, onde o legislador consagrou a isenção do IMT sobre as transmissões onerosas de imóveis para os actos de venda de imóveis da empresa em processo de insolvência ou no âmbito de liquidação da massa insolvente.

C) — Com efeito, entendemos que esta disposição legal deve ser interpretada no sentido de que a venda isenta de IMT não se reporta á empresa ou ao estabelecimento desta enquanto um todo ou uma universalidade, mas se reporta a isenção dos actos de venda de imóveis nela integrados enquanto elementos do activo.

D) — Tese esta reforçada pelo entendimento jurisprudencial do STA, no acórdão de 30/05/2012, proferido no processo 0949/11.

E) — Resulta, assim, que a liquidação impugnada é pois ilegal, na medida em que se tratou de uma transmissão isenta, ao abrigo desta disposição legal.

F) — Mas, por dever de patrocínio, e, caso assim não se entenda, havendo lugar a liquidação de IMT, sempre se dirá que a transmissão efectuada terá de ser entendida como uma transmissão judicial, ainda que a formalização da mesma tenha sido por outorga de escritura pública.

G) — Ou seja, o facto do contrato de compra e venda ser titulado por escritura não afasta o seu carácter judicial.

H) — Por outro lado, nos termos do art.º 886º do Código de Processo Civil são mencionadas diversas modalidades de venda executiva, mas não se distingue entre venda judicial e extrajudicial.

I) — Dai que, a haver liquidação de IMT, a base ou o valor tributável é o que conste do acto ou contrato, nos termos da regra 16ª, do n.º 4 do art.º 12º do CIMT.

J) — De resto, é também este o entendimento da AT, de que a venda por negociação particular realizada no âmbito de um procedimento judicial tem o controlo do magistrado competente e é por este sindicada, pelo que, para efeitos da regra 16ª, do n.º 4 do art.º 12º do CIMT, integra o conceito de arrematação judicial — Circular n.º 22/2009 de 14 de Setembro (que se junta como documento um).

L) — Assim, ainda que se entenda que, na transmissão em causa, haveria lugar a liquidação de IMT, esta deveria incidir sobre o preço constante do acto e não sobre o valor que resultar da avaliação do imóvel.

M) — Consequentemente, a tese da ora recorrente poderia e deveria ter sido admitida desde logo em sede de direito de audição, prévia á liquidação impugnada, podendo dar origem a uma decisão final do procedimento diversa.

N) — Pelo que, a decisão final do procedimento de liquidação está ferida de violação de lei (artigo 60º, nº1 alínea a) da LGT), por omissão do exercício de direito de audição consagrado constitucionalmente, e que constitui uma formalidade essencial da liquidação impugnada.

O) — Assim, também, quanto à invocada questão da preterição do direito de audição, a douta sentença "a quo" padece de erro de julgamento.

P) — Pelo que, a douta sentença recorrida fez errónea aplicação do direito, na medida em que a liquidação é ilegal por violação do disposto no n.º 2 do artº 270º do CIRE, ou mesmo que assim não se entenda, deve a douta sentença recorrida ser anulada por errónea interpretação e aplicação do disposto no art.º 886º do Código de Processo Civil, na regra 16ª, do n.º 4 do art.º 12º do CIMT e na alínea a), do n.º 1 do art.º 60º da LGT.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-geral Adjunto emitiu douto parecer, com a seguinte fundamentação:

«Recorrente: A……., Lda

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência de impugnação judicial deduzida contra liquidação de IMT no montante de € 2 847,00.

FUNDAMENTAÇÃO

1.A questão da isenção de IMT incidente sobre a transmissão do imóvel não deve ser apreciada porque.

a) não foi suscitada na petição de impugnação judicial nem é de conhecimento oficioso;

b) os recursos jurisdicionais destinam-se à reapreciação de questões apreciadas pelos tribunais recorridos e não ao exame de novas questões, com excepção das compreendidas no âmbito do conhecimento oficioso

2. O Ministério Público sufraga a doutrina da administração tributária, vertida na Circular n.º 22/2009 onde, com sólida argumentação, se sancionou o entendimento de que a venda por negociação particular, realizada no âmbito de um procedimento judicial, tem o controlo do magistrado competente e é por este sindicada, pelo que, para efeitos da regra 16º do nº4 do artigo 12º do CIMT integra o conceito de arrematação judicial (doc.fls.55/57)

No caso concreto a liquidação de IMT objecto de impugnação judicial resultou de errónea interpretação da regra citada, na medida em que assumiu como valor tributável o VPT no montante de €458 800,00 resultante da avaliação do imóvel e não o preço de € 415 000,00 constante da escritura de compra e venda celebrada no âmbito de processo judicial de falência (probatório nºs l/2;docs.fls.6/7).

3. A solução propugnada para a questão da legalidade da liquidação do imposto prejudica a apreciação da questão da preterição do direito de audição.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- procedência da impugnação judicial
- anulação da liquidação impugnada»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto.

1. No âmbito do processo de falência instaurado contra "B……." a correr termos no tribunal judicial de Alcobaça com o n.º 412/00, foi adjudicado à impugnante o U-1503/Cós, descrição n.º 00964/951017 (fls. 6 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. A transmissão da propriedade ocorreu mediante celebração da escritura compra e venda (fls. 7 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. Foi apresentado mod. 1 de IMI em 5/5/2004 (reclamação graciosa, fls. 9, cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. Tendo sido avaliado, foi fixado o VPT em € 458.800,00 (PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Valor que serviu de base à liquidação de IMT.

6. Antes da liquidação não foi facultado à impugnante o direito de audição.

7. Desta liquidação foi apresentada reclamação graciosa nos termos que constam de fls. 2 e segs. do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido.

8. A qual foi indeferida por despacho de 8/10/2008 (fls. 20 do apenso de reclamação graciosa cujo conteúdo se dá por reproduzido).

9. Decisão que foi precedida da notificação para audição prévia.

6- Do mérito do recurso

Tanto quanto resulta das conclusões do presente recurso, são três as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal:

1) A primeira consiste em saber se a aquisição de um imóvel, efectuada pela impugnante, no âmbito de um processo de falência e formalizada através de escritura pública beneficia da isenção de IMT prevista no n.º 2 do art.º 270º do CIRE e que se refere aos «actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente».

2) A segunda é a de saber se incorre erro de julgamento a sentença recorrida ao julgar válida a liquidação do IMT referente à aquisição do referido imóvel no âmbito de um processo de falência, por considerar ser de aplicar a regra geral de determinação do valor tributável constante do artº 12º, nº1 do CIMT e não a excepção prevista na regra 16ª, do n.º 4 do artº 12 do mesmo diploma;

3) A terceira refere-se à eventual preterição do exercício de direito de audição.

6.1 Vejamos, pois, a primeira questão, que, tal como a recorrente a configurou é a de saber se, atento o disposto no n.º 2 do art.º 270º do CIRE, há lugar a liquidação de imposto sobre a aquisição de um imóvel, efectuada pela impugnante, no âmbito de um processo de falência e formalizada através de escritura pública.

Alega a recorrente que esta disposição legal deve ser interpretada no sentido de que a venda isenta de IMT não se reporta à empresa ou ao estabelecimento desta enquanto um todo ou uma universalidade, mas se reporta a isenção dos actos de venda de imóveis nela integrados enquanto elementos do activo.

Sucede que, como demonstram os autos, a recorrente não suscitou na petição inicial a questão da interpretação e aplicação ao caso subjudice do preceituado no artº 270º, n.º 2 do CIRE, que se refere aos «actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente», nem tal questão foi, por qualquer forma, abordada na sentença sob censura, nesta não se contendo, por isso mesmo qualquer pronúncia sobre ela.

Vale isto por dizer que se está, assim, perante o que tecnicamente se designa por "questão nova".

E questão nova porque veio pela primeira vez ao processo na alegação de recurso, mostrando-se, até aí, em absoluto ausente do processo, não tendo sido suscitada na petição e não tendo, por isso, sido apreciada na sentença.

Ora, como é jurisprudência uniforme, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova ([1])

Tem-se, assim, como assente que os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre – Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, pag. 147, Cardona Ferreira, Guia dos Recursos em Processo Civil, pag. 187, Armindo Ribeiro Mendes, Recursos em Processo Civil, Reforma de 2007, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, págs.80-81.

Por isso e como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, a questão de saber se há lugar à isenção de IMT por força da aplicação do disposto no artº 270º n.º 2 do CIRE ao caso em apreço, não é de conhecimento oficioso nem foi suscitada na petição de impugnação judicial.

Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de tal questão no âmbito do presente recurso.

6.2 Alega também a recorrente que decisão sindicada incorre erro de julgamento ao julgar válida a liquidação do IMT referente à aquisição do referido imóvel no âmbito de um processo de falência, por considerar ser de aplicar a regra geral de liquidação do imposto nos termos do artº 12º, nº1 do CIMT e não a excepção prevista na regra 16ª, do n.º 4 do artº 12 do mesmo diploma.

A sentença recorrida considerou que a aquisição em causa não deriva de arrematação administrativa nem judicial, embora tenha sido adquirida no âmbito da venda do activo em processo de insolvência, de natureza judicial.

Mais ponderou que a arrematação judicial era uma modalidade da venda prevista no art.º 889 do Código de Processo Civil, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo Decreto - Lei n.º 329-A/05, de 12 de Dezembro, substituída pela venda mediante propostas em carta fechada (Art.º 886-AI1,a) e 889 do CPC).

Prosseguindo neste discurso argumentativo concluiu o TAF de Leiria que extinta a venda por arrematação judicial, a regra 16ª do n.º 4 do art.º 12 CIMT só pode ter sentido se for interpretada com referência à modalidade da venda que substituiu a arrematação judicial, ie, a venda por proposta em carta

fechada e que as outras modalidades da venda, ainda que realizadas em processo de natureza judicial, não estão abrangidas por aquela regra, sendo de aplicar a regra geral: ou seja, o IMT incide sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributários dos imóveis, consoante o que for maior (Art.º 12º/l CIMT).

Não acompanhamos esta interpretação do preceito, antes entendemos que a razão está com a recorrente.

Com efeito a questão suscitada é, sobretudo, uma questão de interpretação da lei fiscal, havendo que fazer apelo à *ratio legis* e tendo sempre presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Vejamos, pois, o regime legal aplicável.

De harmonia com o disposto no artº 12º, n.º 1 do CIMT, o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

Trata-se de uma norma que estipula uma regra base para a determinação do valor tributável e que comporta diversas excepções constantes das regras definidas pelo n.º 4 do mesmo normativo legal.

Um dessas excepções decorre da regra 16ª do referido artº 4º que determina que o valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do acto ou do contrato.

A sentença recorrida considerou que se depreende da lei que não são todas as vendas realizadas em processos judiciais, ou no âmbito destes, que beneficiam da tributação pelo preço do ato, ou contrato, mas apenas aquelas que resultam de arrematação judicial.

E concluiu que, se fosse intenção do legislador abranger todos tipos de venda em processos judiciais, tê-lo-ia expresso de forma diferente.

Ora esta interpretação, que se afigura redutora e que atenta apenas na letra da lei, não dispõe de suporte no plano teleológico.

Com efeito, ao estabelecer no artº 12º, n.º 1 do CIMT, como regra geral, que o valor tributável sujeito a imposto será o maior dos valores, ou o declarado ou o patrimonial, o legislador foi motivado por razões de prevenção do perigo de evasão ou fraude fiscal.

Porém, estas as razões de perigo de evasão ou fraude fiscal no que respeita à declaração do valor real das transacções não existirão, por regra e em condições normais, quando o facto tributário sujeito a imposto for a aquisição de imóveis ou direitos sobre eles ao Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais.

Nestas situações existirá sempre uma maior segurança de que o valor declarado corresponde ao valor real das transmissões sujeitas a imposto, pelo que a forma mais justa de aplicar o imposto é considerar apenas como valor tributável o valor declarado, sem necessidade de o comparar com o valor patrimonial

É por essa razão, que a regra 16ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT estabelece que, neste tipo de aquisições, o valor tributável é sempre o valor constante do acto ou contrato que titula a transmissão (cf., neste sentido, José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2010, pag. 211/213).

Esse princípio como esclarece aquele autor ([2]), «aplica-se às aquisições de bens a essas entidades de direito público, mas pelas mesmas razões referidas, a Lei manda alargar a sua aplicação a outras aquisições sujeitas a imposto em que essas entidades intervenham. É o caso das arrematações judiciais ou administrativas de bens imóveis, em que os direitos sobre os imóveis não se transmitem da titularidade dessas entidades para os adquirentes, mas a intervenção delas serve para forçar a realização da transmissão do anterior para o novo titular.

Ocorrem situações desse tipo nas vendas de imóveis em leilão ou noutras modalidades de venda em processo de execução, após a respectiva penhora. Nessas situações, o acto da venda é realizado mediante a intervenção das autoridades judiciais ou administrativas, pelo que o valor real da transmissão é sempre do conhecimento dessas entidades, o que assegura que não exista dissimulação desse valor.»

Acresce dizer que, existindo dívidas sobre se as vendas de imóveis em processos executivos, na modalidade de venda por negociação particular, integravam a previsão da regra 16ª do n.º 4 do art.º 12º do CIMT, a própria Administração Fiscal veio a admitir que a venda por negociação particular realizada no âmbito de um procedimento judicial tem o controlo do magistrado competente e é por este sindicada, pelo que, para efeitos da aludida regra 16ª, integra o conceito de arrematação judicial (cf. Circular n.º 22/2009, de 14 de Setembro, da Direcção-Geral dos Impostos, junta a fls. 55/57).

A ratio legis do preceito prende-se, pois, com a maior segurança da correspondência e conformidade do valor declarado ao valor real da transacção nas situações em que o acto da venda é realizado mediante a intervenção das autoridades judiciais e administrativas, admitindo-se que existirá sempre um controlo daquelas autoridades sobre o valor da alienação, apesar de a venda ser efectuada após negociação entre um negociador nomeado por aquele órgão e o comprador ([3]).

Esse entendimento afigura-se-nos ser o mais adequado, e ser perfeitamente aplicável para o caso subjugue.

Com efeito a venda é efectuada pelo administrador da insolvência em processo judicial de falência e sob controlo judicial (arts. 158º e 161º do CIRE).

O facto do contrato de compra e venda ser titulado por escritura, não afasta, tal como na negociação particular, o seu carácter judicial, pelo que, para efeitos da regra 16º do nº4 do artigo 12º do CIMT, integra o conceito de arrematação judicial.

Assim sendo, no caso em apreço a liquidação de IMT objecto de impugnação judicial resultou de errónea interpretação da regra citada, na medida em que assumiu como valor tributável o valor patrimonial tributável no montante de €458 800,00 resultante da avaliação do imóvel e não o preço de € 415 000,00 constante da escritura de compra e venda celebrada no âmbito de processo judicial de falência (cf. probatório nºs 1/2; docs. fls. 6/7).

Procede pois, nesta parte, a alegação de recurso, ficando prejudicado o conhecimento da outra questão suscitada, relativa à alegada preterição do exercício de direito de audição.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, julgar procedente a impugnação e, em consequência, determinar a anulação da liquidação de IMT impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Ascensão Lopes.*

([1]) Cf. entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 13.11.2013, recurso 1460/13, de 28.11.2012, recurso 598/12, de 27.06.2012, recurso 218/12, de 25.01.2012, recurso 12/12, de 23.02.2012, recurso 1153/11, de 11.05.2011, recurso 4/11, de 1.07.2009, recurso 590/09, 04.12.2008, rec. 840/08, de 2.06.2004, recurso 47978 (Pleno), e do Supremo Tribunal de Justiça, recurso 259/06.0TBMAC.E1.S1, todos in www.dgsi.pt.

([2]) Ob. Citada, pag.212.

([3]) Também neste sentido, ob. citada, a fls. 212.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Processo n.º 1526/13-30.
Recorrente: A……, S. A. e Fazenda Pública.
Recorrido: Os mesmos.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo TCA Sul que concedeu parcial provimento ao recurso jurisdicional que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, por sua vez, julgara procedente a impugnação judicial que a A……, S.A. deduzira com vista a obter a restituição de IRC retido na fonte e respectivos juros indemnizatórios.

1.1. Concluiu as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) Quanto à questão de saber se, de acordo com o direito comunitário, houve, ou não, discriminação injustificada entre accionistas residentes e não residentes quanto à tributação dos lucros distribuídos por uma sociedade residente a accionista não residente, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

B) Uma vez que tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo da interposição do presente recurso a possibilidade de uma melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Assim, tal questão assume particular relevância jurídica ou social, atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos futuros, isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica em causa que se pode considerar como questão "tipo", contendo uma situação bem caracterizada susceptível de se repetir em casos futuros, mas também, no facto de estar em causa uma interpretação feita pelo Tribunal que pode ser contrária ao direito comunitário.

D) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria complexa acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro comu-

nitário, relativo à não discriminação em razão da nacionalidade, da proibição de restrição à liberdade de estabelecimento e de livre circulação de capitais, sendo certo que tal questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos futuros, bem como que, dados os montantes envolvidos e estando em causa uma hipotética interpretação contrária ao direito comunitário por parte do Tribunal recorrido, esse STA, em recurso de revista, pode suscitar questão prejudicial junto do TJUE.

E) Assim como se mostra necessária a intervenção do órgão de cúpula nacional da justiça administrativa tributária atendendo, até, à interpretação e aplicação divergente que o STA manifestou, recentemente, sobre esta matéria no seu Acórdão de 20/02/213, proferido no Processo n.º 1435/12 e que deixa antever que, nesta matéria a interpretação dos Tribunais não é unânime e que há a necessidade de uniformização dessa mesma interpretação.

F) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação dos artigos 90º n.º 1, alínea c), 46º n.º 1, 80º n.º 2, alínea c), 14º n.º 3 e 89º n.º 1, todos do CIRC, bem como da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho e dos artigos 12º, 46º, 48º e 56º do Tratado CE, pelo que não se deve manter.

G) Na verdade, considerou o Acórdão recorrido que havia distinção de tratamento entre entidades residentes e não residentes, ao ter sido efectuada retenção na fonte de dividendos distribuídos à ora recorrida pelo B…….. e na parte não reembolsada, correspondente a 15% do dividendo pago, consubstanciada num tratamento discriminatório, contrário aos princípios comunitários, por não ser neutralizada.

H) Ora, antes de mais, se foi efectuada essa retenção foi porque, à data da distribuição dos lucros, a entidade não residente não reunia os requisitos que, nos termos do n.º 3 do art. 14º do CIRC, lhe permitia obter a isenção sobre os lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia.

I) O problema em causa nos autos reporta-se, pois, não à sujeição, ou não, dos dividendos a imposto, a retenção na fonte, mas sim, à forma de recuperação do imposto que foi, efectivamente, retido na fonte. Mais propriamente, ao regime da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, constante do direito fiscal português.

J) Ora, a Directiva 90/435/CEE que introduziu um regime fiscal comum aplicável às sociedades mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, visando garantir a criação de condições análogas às de um mercado interno e o bom funcionamento do mercado comum, evitando dificuldades resultantes de restrições, desvantagens ou distorções especiais inerentes às disposições específicas de cada Estado membro, encontra-se transposta no direito fiscal português, à data, nos artigos 14º e 89º do CIRC.

K) Havendo lugar à obrigação de retenção na fonte, nos termos do anterior art. 89º n.º 1 do CIRC, isto é, relativamente aos lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia ou de um estabelecimento estável, situado noutro Estado membro, de uma entidade residente num Estado membro que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente, ou por intermédio de um estabelecimento estável situado no território de um Estado membro, uma participação no capital da primeira não inferior a 25% ou 20%, como se viu e quando esta participação não tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data da sua colocação à disposição, a mesma é feita, a titulo definitivo, como não podia deixar de ser, atenta a natureza de não residente da entidade beneficiária dos dividendos.

L) Pelo contrário, no que toca a entidades residentes, a norma de dispensa de retenção na fonte, constante do art. 90º do CIRC, é uma norma excepcional, a regra é haver lugar a retenção na fonte, uma vez que os lucros distribuídos a residentes são considerados pelo direito fiscal português como proveitos ou ganhos, logo, a mesma tem sempre a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

M) Nestes termos, também a norma constante do anterior art. 46º n.º 1 do CIRC, é uma norma que respeita à tributação final desses lucros ou ganhos que estão sujeitos a imposto no território português e, assim, para evitar que eles sejam, aqui, duplamente tributados, permite-se a sua dedução ao lucro tributável, desde que estejam reunidas determinadas condições, veja-se a alínea c) do referido n.º 1.

N) Contudo, tais diferentes condições reportadas a um momento posterior, quando ainda seria permitido o reembolso do imposto retido aos não residentes e quando é permitida, em certas condições, aos residentes, a dedução à matéria colectável dos lucros distribuídos, são justificadas por situações diferentes.

O) O regime constante do art. 46º n.º 1 do CIRC não configura uma qualquer isenção atribuída a entidades residentes, em detrimento de não residentes, apenas se reporta a uma forma de determinação do rendimento colectável, que visa eliminar a dupla tributação económica dos lucros em duas pessoas jurídicas distintas, a sociedade que distribui os lucros e os sócios que os recebem e que pretende prevenir a ocorrência de situações de reembolso sistemático de IRC.

P) Trata-se de situação não equiparável, uma vez que tem em conta a tributação, a final, em Portugal, permitindo-se só a dedução de lucros distribuídos, efectivamente tributados.

Q) De qualquer modo, o mecanismo da eliminação da dupla tributação económica, que se faz no país da residência, não constitui uma isenção de imposto de sociedade residente, face a uma sociedade não residente.

R) As alegadas diferenças de tratamento estão objectivamente justificadas e resultam directamente da aplicação do mecanismo de eliminação de dupla tributação económica em Portugal, que podiam caso não fossem eliminadas, conduzir a situações de reembolsos sistemáticos e, assim, encontram-se plenamente justificadas dentro da sistematização e coerência do sistema fiscal português.

S) Assim, da mesma forma que o Estado Português estabeleceu uma norma para eliminar a dupla tributação, nas situações em que a base tributável consiste no lucro da sociedade, também o Estado da residência da recorrida pode optar pela consagração de normas que eliminem a dupla tributação.

T) Pelo que, não há qualquer violação do direito ou princípios do direito comunitário.

U) Por outro lado, a aferição da legalidade das liquidações também não depende do facto de a recorrida não poder beneficiar no País da residência do crédito de imposto por os dividendos auferidos se encontrarem aí isentos de tributação. Trata-se de um argumento que não tem que ver com a legislação portuguesa de eliminação da dupla tributação, uma vez que caberia ao País de residência diligenciar igualmente no sentido de eliminar essa tributação.

1.3. Apenas a Recorrida A……., S.A. apresentou contra-alegações, que conclui do seguinte modo:

A) A Recorrida discorda totalmente da posição adoptada Recorrente no âmbito do presente recurso, pela seguinte ordem de razões:

i.) Considera ser intempestivo o recurso de revista interposto a 14 de Junho de 2013, atento o regime ínsito nos artigos 144º, n.º 1, do CPTA, e 670º do CPC, este último *ex vi* artigo 140º do CPTA;

ii.) Entende não se encontrarem preenchidos os requisitos, previstos no artigo 150º do CPTA, que permitiriam a interposição daquele recurso.

Da intempestividade do recurso

B) Mostrando-se aplicável o regime resultante do Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, por a impugnação judicial ter sido proposta a 30 de Abril de 2010, o impulso processual subjacente à arguição de nulidade e ao pedido de reforma, e, bem assim, à interposição do recurso de revista, deveria ter tido lugar na sequência da notificação do acórdão proferido pelo Douto Tribunal a quo a 19 de Fevereiro de 2013;

C) Tendo o referido acórdão sido notificado às partes a 25 de Fevereiro de 2013, o recurso de revista — propulsor da apresentação das presentes alegações — deveria ter sido interposto até à data-limite de 5 de Abril de 2013, por força da aplicação conjugada dos artigos 144º, n.º 1, do CPTA, e 670º do CPC, este último *ex vi* artigo 140º do CPTA;

D) A Recorrente interpôs recurso de revista a 14 de Junho de 2013, na sequência do indeferimento pelo Douto Tribunal *a quo* dos pedidos de declaração de nulidade e reforma que deduziu, e, por conseguinte, uma vez ultrapassado o respectivo prazo legal;

E) Perante o exposto, o recurso de revista interposto pela Recorrente é intempestivo, consubstanciando uma preterição do regime ínsito nos artigos 144º, n.º 1, do CPTA, e 670º do CPC, este último *ex vi* artigo 140º do CPTA, devendo, por via disso, ser rejeitado pelo Douto Tribunal ad quem, o que se requer para os devidos efeitos legais.

Da falta de preenchimento dos pressupostos do recurso de revista previstos no artigo 150º do CPTA

F) A Recorrente pretende ver apreciada pelo Douto Tribunal ad quem questão atinente à incompatibilidade da retenção impugnada com o Direito Comunitário, atenta a posição perfilhada pelo Douto Tribunal a quo no sentido daquela encerrar uma discriminação injustificada entre accionistas residentes e não residentes em Portugal, em violação da liberdade de circulação de capitais então prevista no artigo 56º do TCE (actual artigo 63º do TFUE);

G) Face às posições sucessivamente adoptadas pelo Tribunal Tributário de Lisboa e pelo Douto Tribunal *a quo*, no sentido da verificação daquela incompatibilidade, a Recorrente, pugnando pelo alegado preenchimento dos requisitos previstos no artigo 150º n.º 1 do CPTA, pretende ver reapreciada pelo Douto Tribunal *ad quem* a referida questão;

H) A reiterada discordância manifestada pela Recorrente relativamente aos sentidos decisórios perfilhados por aqueles órgãos jurisdicionais não torna, por si só, legítimo o recurso ao presente meio processual;

I) Não se verificando quaisquer dos requisitos elencados no artigo 150º n.º 1 do CPTA - o recurso pressupor a apreciação de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ser necessário para uma melhor aplicação do direito - o presente recurso claudicará;

J) No presente caso mostra-se relevante a circunstância de o Tribunal Tributário de Lisboa e o Douto Tribunal *a quo* terem dado acolhimento expresso e inequívoco à jurisprudência dominante dos tribunais superiores e, bem assim, do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente à reflectida

nos Acórdãos Denkavit II (Processo C-170/05), Amurta (Processo C-379/05), Comissão/Itália (Processo C-540/07), Comissão/Espanha (Processo C-478/08) e, sobretudo, Secilpar (Processo C-199/10), a qual, evidenciando a incompatibilidade com o Direito Comunitário do regime português destinado a evitar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, revela-se conforme à lei;

K) E, bem assim, o facto da pretensa necessidade de reenvio prejudicial não ser real face à já referida e abundante jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia;

L) Os motivos invocados pela Recorrente com vista a justificar a admissibilidade do recurso de revista, fundamentalmente assentes na existência de «dúvidas interpretativas na aplicação do quadro comunitário», nos «montantes envolvidos» e na possibilidade de reenvio prejudicial, não são aptos a concorrer para o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 150º n.º 1 do CPTA;

M) Acresce não se revelar o presente meio processual idóneo à uniformização da jurisprudência, nomeadamente face ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1435/12, de 20 de Fevereiro de 2013, uma vez que não só este aresto ainda não transitou em julgado como tal desiderato de uniformização deve ser antes atingido através do recurso por oposição de acórdãos previsto no artigo 284º do CPPT, do qual a Recorrente não lançou mão, inevitavelmente por inexistir jurisprudência, transitada em julgado, dos tribunais superiores em sentido consonante com o por si perfilhado e, desse modo, contrário ao plasmado no acórdão recorrido;

N) Por outro lado, igualmente atenta a abundante jurisprudência nacional e comunitária existente sobre a matéria em presença, não se afigura correcto qualificá-la de complexa com o intuito de despoletar a admissibilidade do presente meio processual, uma vez que a mesma tem sido ostensivamente debatida e clarificada no âmbito de tais arestos;

O) Por tudo quanto ficou exposto, entende a Recorrida não se encontrarem preenchidos os requisitos previstos no artigo 150º, n.º 1, do CPTA — o recurso pressupor a apreciação de questão que pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental ou ser necessário para uma melhor aplicação do direito —, pelo que, no momento da apreciação sumária de tais pressupostos nos termos do artigo 150º, n.º 5, do CPTA, o Douto Tribunal *ad quem* deverá pugnar pela não admissão do presente recurso, o que desde já se requer para os devidos efeitos legais;

P) Não obstante o exposto, caso o Douto Tribunal *ad quem* considere preenchidos os requisitos previstos no artigo 150º, n.º 1, do CPTA, o que apenas se admite por dever de patrocínio sem, no entanto, conceder, constitui entendimento da Recorrida ser a solução adoptada pelo Tribunal Tributário de Lisboa e mantida pelo Douto Tribunal *a quo* a que melhor se adequa à situação dos autos por se revelar totalmente conforme à lei, nomeadamente ao Direito Comunitário;

Q) Com efeito, na esteira da jurisprudência comunitária acima identificada, o Douto Tribunal *ad quem* deverá julgar o acto de retenção na fonte impugnado ilegal, por reflectir, no âmbito do regime português destinado a evitar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, uma discriminação injustificada entre accionistas residentes e não residentes e concomitante violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 56º do TCE, o que desde já se requer para os devidos efeitos legais, reiterando a Recorrida nesta sede os argumentos que já teve oportunidade de expor no âmbito dos presentes autos.

1.4. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido por não se verificarem os respectivos pressupostos, além de suscitar, expressamente, a questão da intempestividade do recurso interposto pela Fazenda Pública, nos seguintes termos: «*Salvo melhor juízo, o recurso da Fazenda Pública mostra-se intempestivo. De facto, é certo que nos temos do disposto no artigo 140º do CPTA os recursos das decisões proferidas pelos tribunais administrativos (tributários) regem-se pelo disposto na lei processual civil.*

Uma vez que a acção foi proposta em 2010, há que aplicar o CPC, na redacção do DL 303/2007, de 24 de Agosto.

Ora, a recorrente Fazenda Pública interpôs o presente recurso excepcional de revista em 12 de Junho de 2013 (fls. 682), na sequência da notificação da decisão que conheceu das arguidas nulidades, por ofício de 8 de Maio de 2013 (fls. 657).

Sucede que, a nosso ver, o prazo de 30 dias (artigo 144º/1 do CPTA) para interpor o recurso de revista, por força do disposto nos artigos 668º/4, 669º e 670º/3 do CPC se conta da notificação do acórdão que conheceu do recurso interposto da decisão de 1ª instância, o qual foi feita por ofício de 20 de Fevereiro de 2013 (fls. 592).

Assim sendo, como nos parece ser, o recurso interposto pela fazenda Pública é, manifestamente, intempestivo.».

1.5. Por acórdão de 12/02/2014, prolatado pela formação de Juízes Conselheiros prevista no n.º 5 do art. 150º do CPTA, foi julgada procedente a excepção arguida pela Recorrida e subscrita pelo Ministério Público e, em consequência, foi rejeitado, por extemporaneidade, o recurso.

1.6. Notifica a Recorrente desse acórdão, veio arguir uma nulidade processual, por inobservância do princípio do contraditório e violação do preceituado no art. 655º do CPC, invocando não ter sido

notificada das contra-alegações da Recorrida e do parecer do MP que secundou a posição desta no sentido de não se dever tomar conhecimento do recurso por o mesmo ser intempestivo.

1.7. Por acórdão proferido em 18/06/2014, foi julgada procedente a arguição da referida nulidade, tendo-se anulado o processado relativo ao recurso interposto pela Fazenda Pública a partir do parecer emitido pelo MP, e ordenada a sua notificação para, em dez dias, se pronunciar sobre a questão da intempestividade suscitada nas contra-alegações da Recorrida e no parecer do Ministério Público.

1.8. Nessa sequência, a Recorrente veio apresentar o articulado de resposta que consta de fls. 816/818, onde invoca, em suma, que uma vez que as nulidades dos acórdãos proferidos em 2ª instância devem ser arguidas directamente no TCA, não sendo o recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA meio adequado para as arguir, deve entender-se que este recurso só podia ter sido interposto, como foi, após o acórdão que apreciou as nulidades que imputou ao acórdão do TCA.

1.8. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Impõe-se apreciar, desde já, a questão da tempestividade do recurso excepcional de revista interposto pela Fazenda Pública, por se tratar de questão prévia ao conhecimento dos requisitos de admissibilidade do recurso.

Como se viu, tanto a Recorrida como o Ministério Público sustentam que o recurso, interposto em 12 de Junho de 2013, é intempestivo à luz dos arts. 144º, n.º 1, do CPTA, 668º, nº4, 669º e 670º do CPC, tendo em conta que o respectivo prazo de interposição é de 30 dias a contar da data da notificação do acórdão recorrido, notificação que ocorreu por ofício datado de 20 de Fevereiro de 2013 que teve lugar, segundo a Recorrida, em 25 de Fevereiro de 2013.

E, na verdade, assiste-lhes total razão.

Com efeito, é entendimento pacífico desta Secção do STA que a admissibilidade do recurso de revista excepcional no contencioso tributário assenta no que dispõe o artº n.º 26º, alínea h), do ETAF, e, atenta a remissão do art. 2º do CPPT, este recurso é regido pelas normas do CPTA. Ora, quanto ao prazo de interposição do recurso, o art. 144º, n.º 1, do CPTA estabelece que «***O prazo para a interposição de recurso é de 30 dias e conta-se a partir da notificação da decisão recorrida***».

Aliás, a Recorrente não contesta, no seu articulado de resposta, que o prazo de interposição deste recurso seja, tal como defendido pela Recorrida e pelo MP, o prazo previsto no art. 144º, n.º 1, do CPTA, isto é, o prazo de 30 dias contado da notificação do acórdão recorrido prolatado pelo TCA.

Efectivamente, a Recorrente limita o seu esforço argumentativo quanto ao momento do início desse prazo, advogando que ele não se conta a partir da data da notificação do acórdão que constitui o objecto do recurso de revista excepcional, mas, tão só, a partir da data da notificação do posterior acórdão que apreciou e indeferiu as nulidades que imputara a esse acórdão. Na sua óptica, devendo as nulidades dos acórdãos proferidos em 2ª instância ser arguidas directamente no TCA (não sendo o recurso previsto no art. 150º do CPTA meio processualmente idóneo para as arguir), este recurso de revista só podia ter sido interposto, como foi, após a prolação do acórdão que apreciou as nulidades imputadas ao acórdão do TCA.

Todavia, a Recorrente esquece que o recurso de revista excepcional é um *recurso ordinário* (e não um recurso extraordinário), ainda que só admissível quando o Colectivo de Juízes Conselheiros referido no n.º 1 do art. 150º do CPTA julgue preenchidos os requisitos previstos para a admissibilidade desse recurso. Ora, o art. 140º do CPTA determina que «*Os recursos ordinários das decisões jurisdicionais proferidas pelos tribunais administrativos regem-se pelo disposto na lei processual civil, com as necessárias adaptações, e são processados como os recursos de agravo, sem prejuízo do estabelecido na presente lei e no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.*».

Razão por que importa trazer à colação as normas do Código de Processo Civil, na redacção vigente após a revisão operada pelo Decreto Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto (aplicável ao caso) e das quais decorre que a arguição de nulidades ou o pedido de esclarecimento ou reforma da decisão em nada altera o que na lei se dispõe sobre o início do prazo para interpor recurso ordinário, como claramente resulta da disciplina contida no art. 670º do CPC (aplicável nos termos do art. 140º do CPTA).

No caso vertente, ainda que não se ponha em causa que o recurso excepcional de revista não pode ser utilizado para a imputação de nulidades ao acórdão recorrido, e que, por isso, a parte interessada devia ter arguido, como efectivamente arguiu, a nulidade do acórdão recorrido perante o TCA, em conformidade com o disposto no art. 668º, n.º 4, do CPC, o certo é que, como inequivocamente resulta da norma contida art. 670º do CPC, a decisão do TCA sobre a arguida nulidade constitui um *complemento ou parte integrante* do seu acórdão (nº 1), pelo que *«O recurso que tenha sido interposto fica a ter por objecto a nova decisão, podendo o recorrente, no prazo de 10 dias, dele desistir, alargar ou restringir o respectivo âmbito, em conformidade com a alteração sofrida, e o recorrido responder a tal alteração, no mesmo prazo*» (nº 3).

Ou seja, o facto de a Fazenda Pública arguir a nulidade do acórdão perante o próprio TCA não afecta o início do prazo para dele interpor recurso ordinário para o STA, recurso que, no caso de vir a ser proferido acórdão diverso pelo TCA na sequência dessa arguição de nulidades, ficará a ter por objecto o novo acórdão, podendo o recorrente, no prazo de 10 dias, dele desistir, alargar ou restringir

o respectivo âmbito, em conformidade com a alteração sofrida, e o recorrido responder a tal alteração no mesmo prazo.

Por conseguinte, no caso vertente, o prazo para a interposição do recurso era de 30 dias contado da notificação do acórdão recorrido. E, como se pode constatar a fls. 592 dos autos, tendo sido comunicado à Recorrente por ofício postal emitido em 20/02/2013, a sua notificação presume-se efectuada, face ao disposto no art. 254º, n.º 3, do CPC, no primeiro dia útil seguinte ao terceiro dia posterior ao registo, isto é, em 25/02/2013 (segunda feira).

Neste contexto, o recurso instaurado pela Fazenda Pública em 12/06/2013 (cfr. fax a fls. 682 e segs. dos autos) é intempestivo, razão por que se impõe a sua rejeição, dele não se tomando conhecimento.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em rejeitar, por extemporaneidade, o recurso interposto pela Fazenda Pública.

Custas deste recurso pela Fazenda Pública.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Responsabilidade pelas custas.

Sumário:

I — A figura da reversão é uma das formas da efectivação da responsabilidade subsidiária em sede de execução fiscal «ex vi» *do disposto no n.º 1 do artigo 23 da LGT. A responsabilidade subsidiária garante o pagamento da dívida tributária de outrem pelo que para a sua efectivação é necessário que se realize o pressuposto de facto determinante da obrigação do sujeito passivo – o chamado devedor originário – bem como o pressuposto de facto gerador da obrigação do responsável.*

II — Daí que se tivermos em conta o instituto da responsabilidade subsidiária em direito fiscal, as circunstâncias da sua efectivação e o facto de a oposição em sede de execução fiscal dever ser entendida como uma verdadeira contestação à pretensão do exequente e ainda que a condenação em custas assenta no pressuposto de que as custas devem ser suportadas por quem a elas deu causa, não podemos deixar de considerar tendo a inutilidade da lide derivado do pagamento do devedor originário que é este e não o revertido o responsável pelo seu pagamento.

III — E isto porque sendo o devedor originário - o executado - e sendo ele que extingue a execução voluntariamente - estar obrigada também ao pagamento das custas deste processo de oposição «ex vi» *do disposto no artigo 264 do CPPT.*

Processo n.º 1647/13-30.
Recorrente: A…….
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

RELATÓRIO:

Inconformado com a sentença do TAF de Loulé que julgando extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide condenou o oponente nas custas veio a oponente dela interpor recurso para o STA formulando as seguintes conclusões:

1 – A sentença recorrida na parte das custas enferma de ilegalidade por violação do disposto no artigo 450/3 e 4 "a contrario" do CPC.

2 – No dia 11 04 2012 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1139201012053 que correu termos no Serviço de Finanças de Tavira contra a devedora originária B…… Ldª

3 – Em 06 de Julho de 2012 o processo referido em 2 reverteu contra o oponente ora recorrente.

4 – Subsequentemente o recorrente apresenta um requerimento de oposição à execução em face da reversão o qual deu origem aos presentes autos.

5 – Nesse requerimento a recorrente alegou e ofereceu prova documental e testemunhal relativa ao facto de a sociedade devedora originária ser proprietária de bens móveis e imóveis cujo valor venal era mais do que suficiente para pagar todas as dívidas fiscais.

6 – Efectivamente ao contrário do que vem explanado na informação do Serviço de Finanças de Tavira sobre os quatro imóveis aí identificados, património da devedora originária e que foram penhorados pela Fazenda Nacional os registos de aquisição a favor de terceiros eram provisórios e nunca chegaram a ser convertidos em definitivo.

7 – Tais registos não se tornaram definitivos em consequência das diligências da devedora originária junto dos promitentes-compradores aquando da constatação das penhoras sobre os ditos imóveis por parte da Fazenda Nacional.

8 – Sendo certo que então os mesmos se encontravam livres de ónus ou encargos para além das penhoras registadas a favor da Fazenda Nacional.

9 – O valor patrimonial global de tais imóveis ascende a cerca de € 315.060,00.

10 – Valor mais do que suficiente para garantir as dívidas fiscais da devedora originária,

11 – Em 22 de Maio de 2013 a devedora originária chegou a um acordo com a Fazenda Nacional para liquidar a quantia exequenda em sede de execução fiscal cfr despacho de 12 – Por ofício n.º 1139 /2973/2013 de 02 07 2013 o Serviço de Finanças de Tavira remeteu ao Tribunal a informação de que o processo de execução fiscal n.º 1139201201012053 instaurado contra a devedora originária havia sido extinto por pagamento voluntário efectuado em 19 06 2013.

13 – No dia 19 de Junho de 2013 foi extinto o processo de execução fiscal que está na origem da presente oposição.

14 – Não fora o facto de a Fazenda Nacional ter indeferido todos os requerimentos apresentados pela devedora originária no sentido de voluntariamente pagar a dívida exequenda e as dívidas dos apensos e a execução nunca teria revertido contra o ora recorrente nem nunca teria ocorrido qualquer processo de oposição.

15 – A oposição teve por fundamento a suficiência patrimonial da devedora originária e o benefício de excussão prévia que assistia à oponente o que se verificou.

16 – A extinção dos presentes autos por inutilidade superveniente da lide foi determinada pelo tribunal "a quo" na sequência do acordo celebrado entre a Fazenda e a devedora originária em que a oponente não foi parte e a que foi estranha.

17 – A inutilidade superveniente não é facto imputável à oponente pelo que não terá de responder pelas correspondentes custas.

18 – A inutilidade da lide que se afigura nos presentes autos não pode ser imputada à oponente por não só não haver fundamento para a reversão mas por tal facto apenas ser imputável a quem gerou o facto que criou essa mesma impossibilidade

19 – O facto que gerou essa inutilidade foi o acordo celebrado entre a devedora originária e a Fazenda Nacional

20 – Não é assim de aplicar o n.º 3 do artigo 450 do CPC porquanto foi a Fazenda que provocou a inutilidade por ter recorrido infundadamente à reversão e pelo acordo que celebrou com a devedora originária

21 – Sendo assim essa responsabilidade da FP tal responsabilidade pelas custas não pode ser imputável à recorrente

22 – A decisão viola o artigo 450 /3 do CPC

Deve dar-se provimento ao recurso revogar a sentença recorrida e condenar a F nas custas em crise.

Não houve contra alegações

O Mº Pº neste Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso

Colhidos os vistos cumpre decidir

FUNDAMENTAÇÃO

De facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada e não foi questionada pelas partes:

A – Em 11 04 2012 foi instaurado contra B…….. Ldª o processo de execução fiscal n.º 1139201201012053 por dívidas de IRC e juros compensatórios no montante de € 1477,08 cfr folhas 189 a 191 dos autos.

B – Em 06 07 2012 foi proferido despacho de reversão contra o oponente A……. do montante global da quantia exequenda.

C – Em 02 07 2013 a Chefe do Serviço de Finanças de Tavira proferiu despacho de extinção do processo de execução fiscal n.º 1139201201012053 por pagamento voluntário em 19 06 2013 o que implicou a correspondente extinção da reversão n.º 1129201238 contra os responsáveis subsidiários

D – O despacho referido em "C" foi junto aos autos através do ofício n.º 1139/2973/2013 de 02 07 2013 cfr folhas 313 dos autos.

De direito

O Mº juiz perante a comprovação do pagamento voluntário da dívida ora revertida por parte do devedor originário julgou extinta a instância neste processo por inutilidade superveniente da lide e condenou o revertido nas custas desta oposição nos termos do artigo 450/ 3 do CPC

O oponente ora recorrente como se verifica das conclusões do recurso não se conforma com a condenação nas custas por considera que quem deu causa à acção foi a devedora originária e a própria Fazenda Nacional por serem essas entidades as intervenientes no acordo donde resultou a extinção da execução pelo que as custas da inutilidade lhes devem ser imputáveis

Quid juris

A figura da reversão é uma das formas da efectivação da responsabilidade subsidiária em sede de execução fiscal "ex vi" do disposto no n.º 1 do artigo 23 da LGT

A responsabilidade subsidiária garante o pagamento da dívida tributária de outrem pelo que para a sua efectivação é necessário que se realize o pressuposto de facto determinante da obrigação do sujeito passivo – o chamado devedor originário – bem como o pressuposto de facto gerador da obrigação do responsável

Efectivamente o responsável é a pessoa física ou jurídica ou mesmo entidade sem personalidade jurídica que por força da lei está adstrita ao pagamento das dívidas tributárias juntamente com os devedores principais sem que essa junção determine o afastamento destes ou a sua substituição por ocupação do seu lugar. Tratando-se de responsabilidade por dívidas de outrem esta responsabilidade é por força da lei subsidiária e só pode ser efectivada em sede de execução verificado que seja determinados pressupostos que a lei prevê

O que caracteriza o responsável é que "se trata de um terceiro mas que diferentemente do substituto não retira o devedor originário da relação tributária nem ocupa o lugar dele, antes se junta-se ao devedor originário, havendo assim dois devedores do tributo mas por motivos distintos e regime jurídico diferenciado" cfr Juan Martin Queral in Curso de Derecho Financiero y Tributário pp 331

É o que decorre, aliás, dos artigos 22, 23 e 24 da LGT e 159 do CPPT

Visando o processo de oposição a extinção da execução pela procedência de alguns dos fundamentos de oposição previstos no artigo 204 do CPPT poder-se-ia afirmar em consonância com o n.º 1 do artigo 450 do CPC que sendo fundada a oposição e não tendo a oposição sido julgada por circunstâncias supervenientes que a condenação nas custas se enquadrava neste preceito e não mereceria reparo.

Todavia se tivermos em conta o instituto da responsabilidade subsidiária em direito fiscal, as circunstâncias da sua efectivação e o facto de a oposição em sede de execução fiscal dever ser entendida como uma verdadeira contestação à pretensão do exequente e ainda que a condenação em custas assenta no pressuposto de que as custas devem ser suportadas por quem a elas deu causa, não podemos deixar de considerar que no caso em apreço o responsável pelo seu pagamento não pode deixar de ser a devedora originária.

E isto até pelo facto de sendo a devedora originária - o executado - e sendo ela que extingue a execução voluntariamente - estar obrigada também ao pagamento das custas deste processo de oposição "ex vi" do disposto no artigo 264 do CPPT que assim preceitua:

"A execução extinguir-se-á se o executado pagar a dívida e o acrescido."

O acrescido não pode deixar de compreender o pagamento das custas – custas do processo de execução e demais incidentes processuais nele ocorridos a que o incumprimento da sua obrigação der igualmente causa

Sustentar posição diferente não deixaria de atentar contra o princípio constitucional da justiça como refere também Jorge Lopes de Sousa In CPPT anotado 3ª edição pp 1150 e segs.

No sentido que propugnamos decidiu já esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 12 03 2014 in processo 1645/13.

DECISÃO:

Por todo o exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida na parte em que condenou o recorrente nas custas.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Erro na forma de processo. Indeferimento liminar. Revisão da matéria tributável. Impossibilidade de convolação.

Sumário:

I — Quando a causa de pedir invocada é efectivamente uma causa de pedir própria de um processo de revisão da matéria tributável, que o oponente diz já ter instaurado, mas, o pedido formulado – anulação da liquidação do IVA — tal factualidade não tem enquadramento na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, uma vez que ele discute apenas questões relativas à ilegalidade concreta do acto de liquidação que poderia ser analisada em processo de revisão da matéria tributável, ou, depois, em processo de impugnação do acto de liquidação.

II — Assim, nos termos do disposto no artigo 209, n.º 1, b) do Código de Procedimento e Processo Tributário a oposição tinha, como foi, que ser rejeitada liminarmente.

III — Não há qualquer fundamento para proceder à convolação deste processo num qualquer outro, com petição mais ou menos aperfeiçoada na medida em que o oponente seguiu o caminho legal adequado para obter a alteração da fixação da matéria tributável através do pedido de revisão.

Processo n.º 1761/13-30.
Recorrente: A……, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – **Tribunal Tributário de Lisboa**
. 26 de Abril de 2013 - **Rejeitou liminarmente a acção.**

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, Ldª, veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de oposição n.º 1476/12.9 BELRS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A – a oposição não devia ter sido indeferida "in limine".

B – A ausência de resposta da providência subsequente à impugnação graciosa que o contribuinte apresentou contra a forma como foi feita a liquidação do tributo, estabelece em si própria que já não havia meio de recurso contra esse mesmo acto de liquidação.

C – Assim, é aplicável ao caso a primeira parte e não a segunda do artº 204/1 – h) CPPT.

D – Em todo o caso, mesmo que tenham decorrido os mais de 90 dias sobre o início do prazo de impugnação, o que a recorrente não concede, certo é que a oposição pode e, em último mesmo deve, ser convolada, nos termos da LGT, para requerimento administrativo de revisão de liquidação, em termos justos e leais.

E – Ou então, convolada em petição inicial aperfeiçoável de uma acção de reconhecimento de direito à liquidação de um imposto, também leal e justo e que tenha em conta não os métodos indiciários utilizados, mas os documentos refeitos de contabilidade e escrita do contribuinte, destruídos por uma inundação mais do que conhecida pela administração fiscal.

Requereu que seja dado provimento ao Recurso.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever o recurso ser julgado improcedente.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes **factos**:

1. O Serviço de Loures 3, instaurou contra a Oponente, A……, Lda., o processo executivo n.º 315820120101611.3, por dívida de IVA dos anos de 2007 e 2008 no montante de € 253.969,37 acrescido de € 37.719,3 de juros compensatórios, no total de € 291 688,74 — cfr. consta da informação de fls. 94 dos autos.

2. A presente Oposição foi deduzida em 30/03/2012 — cfr. int 2 dos autos.

3. O limite do prazo de pagamento voluntário do imposto em dívida ocorreu em 06/12/2011 — cfr. fls.99 e seguintes dos autos.

Questão objecto de recurso:

1- Indeferimento liminar da oposição.

O presente processo é um processo de oposição à execução fiscal em que o recorrente alega a ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre o valor acrescentado, anos de 2007 e 2008 no montante de € 253.969,37 acrescido de € 37.719,03 de juros compensatórios, num total de € 291 688,74.

Como causa de pedir invoca o Oponente que a sua empresa sofreu uma inundação que destruiu toda a documentação relativa ao imposto aqui em causa, do que deu conta à Administração Tributária

pedindo um prazo para restabelecer a sua contabilidade, sem ter podido desfrutar de prazo suficiente para o efeito. Em seguida a Administração Tributária procedeu à determinação do lucro tributável por métodos «*directos*», chegando, no entender do oponente, a valores irreais e desconformes com a sua actuação em sede de IRC. Refere no artº 13º da segunda petição inicial apresentada que solicitou a revisão da matéria tributável.

Formulou o pedido de anulação da liquidação de Imposto sobre o valor acrescentado.

Nesta oposição pretende o oponente atacar a legalidade em concreto do acto de liquidação. Não formula nenhum pedido enquadrável nos fundamentos da oposição à execução fiscal constantes do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário que tem como vocação obter a extinção do processo executivo que foi instaurado na sequência do não pagamento voluntário do montante liquidado.

A causa de pedir invocada é efectivamente uma causa de pedir própria de um processo de revisão da matéria tributável, que diz já ter instaurado, mas, o pedido formulado – anulação da liquidação do IVA -, não se coaduna com o pedido de revisão da matéria tributável, ou de ilegalidade da liquidação, ainda que, obtida uma qualquer destas declarações, a consequência inevitável no processo de execução onde se procede à cobrança coerciva do montante liquidado não possa ser outro que a sua irremediável extinção.

A factualidade que o oponente alega não tem enquadramento na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário, uma vez que ele discute apenas questões relativas à ilegalidade concreta do acto de liquidação que poderia ser analisada em processo de revisão da matéria tributável que diz ter instaurado, ou processo de impugnação do acto de liquidação.

Assim, nos termos do disposto no artº 209, n.º 1, b) do Código de Procedimento e Processo Tributário a oposição tinha, como foi, que ser rejeitada liminarmente.

Não há qualquer fundamento para proceder à convolação deste processo num qualquer outro, com petição mais ou menos aperfeiçoada na medida em que o oponente seguiu o caminho legal adequado para obter a alteração da fixação da matéria tributável através do pedido de revisão.

Nenhuma censura merece, pois, a sentença recorrida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Processo n.º 1823/13-30.
Recorrente: A……..
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo TAF do Porto que, no processo de impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRS relativo ao ano de 2007, julgou verificada a excepção do erro na forma de processo e absolveu a Fazenda Pública da instância.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. A liquidação do imposto impugnada assenta em despacho prévio e autónomo do Sr. Director Geral dos Impostos, resultante de procedimento especial de aplicação de cláusula anti-abuso;

2. Tal despacho foi objecto de acção autónoma que se encontra pendente no TAF do Porto sob o n.º 3285/11.3BPRT;

3. Constitui fundamento de impugnação judicial qualquer ilegalidade, destacando-se entre elas, a título exemplificativo, as elencadas no art. 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

4. O recorrente fundamentou a sua petição inicial invocando como ilegalidade que a validade da liquidação impugnada está dependente da validade do referido acto praticado pelo Sr. Director Geral dos Impostos;

5. As ilegalidades que constituem fundamento da impugnação são apenas as que afectem a validade ou existência do acto – no entanto, as ilegalidades que afectem o acto podem não ocorrer directamente

em relação a este, mas sim relativamente a actos procedimentais preparatórios cuja ilegalidade se repercute no acto subsequente que tem aqueles como pressuposto;

6. A existência de impugnação em curso constitui causa prejudicial ao prosseguimento da presente acção;

7. Foi efectuada uma incorrecta aplicação do disposto no art. 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 279º do CPC, aplicável por força do art. 2º daquele Código.

1.2. A Recorrida (Fazenda Pública) não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal emitiu o douto parecer que consta de fls. 68 e 69, no sentido de que a decisão recorrida devia ser revogada, por não ocorrer a julgada excepção de erro na forma de processo, e que deviam os autos baixar à 1ª instância para conhecimento do fundo da causa, se a tal nada mais obstar.

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Como se viu, a decisão recorrida julgou verificada a excepção do erro na forma de processo nestes autos de impugnação judicial que tem por objecto o acto de liquidação adicional de IRS relativo ao ano de 2007 e onde o impugnante pede *«a suspensão da presente instância até que seja proferida decisão definitiva no proc. 3285/11.3BEPRT e, sendo tal acção julgada procedente, ser a presente impugnação julgada procedente, face à invalidade do acto que lhe deu origem e, em consequência, ser anulada a liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 2007 efectuada ao ora impugnante.».*

Ora, como se sabe, o erro na forma de processo, contemplado no art. 193º do actual Código de Processo Civil, consiste em ter o autor usado de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão, pelo que o acerto ou o erro na forma de processo se tem de aferir pelo pedido formulado na acção. Com efeito, constitui entendimento doutrinal e jurisprudencial pacífico ([1]) que é pelo *pedido* final formulado, ou seja, pela pretensão que o requerente pretende fazer valer, que se determina a propriedade ou impropriedade do meio processual empregue para o efeito, pelo que, no caso vertente, será pelo pedido formulado pelo impugnante na petição inicial que se terá de aferir do acerto ou erro do meio processual que utilizou para tal atingir tal desiderato.

Ora, como se viu, com a instauração da presente impugnação judicial pretende o impugnante atacar a legalidade do acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2007, cuja anulação peticiona para o caso de vir a ser julgado inválido o acto tributário destacável que lhe deu origem, isto é, o acto praticado pelo Senhor Director Geral dos Impostos no procedimento de aplicação de cláusula anti-abuso e que está a ser sindicado em acção administrativa especial pendente em tribunal. Por outras palavras, e como explicita o Exmº Procurador-Geral Adjunto no parecer supra mencionado, pretende o recorrente sindicar a liquidação adicional de IRS, pedindo, porém, a suspensão da instância até que seja decidida aquela acção administração especial interposta do despacho que autorizou a aplicação de cláusula anti-abuso do artigo 38º/2 da LGT e, no caso de êxito dessa acção, a anulação da liquidação de imposto ora sindicada.

E esta peticionada anulação da liquidação do IRS (ainda que precedida por pedido de suspensão da instância até ao julgamento de outra causa judicial, tida por prejudicial nos termos do art. 272º, n.º 1, do actual CPC), é perfeitamente compatível com o meio processual de impugnação judicial, em conformidade com o disposto no art. 124º do CPPT, pelo que, contrariamente ao julgado na decisão recorrida, não ocorre qualquer erro na forma de processo (aliás, caso esse erro existisse, não é indicado na decisão recorrida, nem aqui se vislumbra, qual seria, então, a forma de processo que deveria ser utilizada para o fim em vista, isto é, para a anulação do acto de liquidação).

Sufraga-se, por isso, inteiramente a posição sustentada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no parecer supra mencionado, pois que, de facto, «o recorrente pede a anulação do acto de liquidação adicional de IRS de 2007, com fundamento a ilegalidade do despacho do DGI que autorizou a aplicação da norma anti-abuso do art. 38º/2 da LGT e caso a AAE, onde foi impugnado tal despacho, venha a obter provimento, pedindo até essa decisão a suspensão da impugnação com fundamento na existência de causa prejudicial, nos termos do estatuído no artigo 279º do CPC.

É certo que o recorrente não imputa qualquer vício específico ao acto de liquidação sindicado, antes sustentando a ilegalidade do mesmo por via da ilegalidade de acto praticado a montante, no procedimento de liquidação, sendo certo que tratando-se de um acto destacável teria de ser, como foi, autonomamente impugnado.

Também é certo que na hipótese de sucesso da AAE intentada contra o acto destacável, a presente liquidação cai, como acto consequente a acto anteriormente anulado, nos termos do disposto no artigo 133º/2/i) do CPA. Todavia, parece que nada obsta a que o recorrente, por via da procedência da referida AAE, possa obter neste processo de impugnação a declaração de nulidade da liquidação.».

Pelo exposto, e sem necessidade de outras considerações, impõe-se revogar a decisão recorrida, por erro de julgamento cometido no que toca à excepção de erro na forma de processo, e determinar a baixa dos autos à 1ª instância para apreciação do pedido formulado, se a tal nada mais obstar

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e

determinar a baixa dos autos ao Tribunal de 1ª instância para apreciação do mérito da causa, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) *Cfr., entre outros, Rodrigues Bastos, in "Notas ao Código de Processo Civil", 3ª ed., 1999, pág. 262; Antunes Varela, in RLJ 115, pág. 245 e segs; Acórdão do STJ de 12/12/2002, no Rec. n.º 3981/02, in Sumários, 12/2002; Acórdão da R.Coimbra de 14/3/2000, in BMJ 495, pág. 371; Ac. R.Évora de 12/11/98, in Col.Jur. Ano XXIII, T5, pág. 256; Acórdão da R.Lisboa de 19/1/1995, in Col.Jur. Ano XX, T1, pág. 95, e Acórdão da R.Porto de 5/7/1990, in Col.Jur. Ano XV, T4, pág. 201.*

Acórdão de 5 de Novembro de 2014.

Assunto:

Erro na forma de processo. Excepção dilatória. Reposição de montantes recebidos a título de incentivos para reestruturação da vinha. Acção administrativa especial. Impossibilidade de conversão.

Sumário:

I — Estando em causa a legalidade da decisão que determinou a reposição de montantes recebidos a título de incentivos para reestruturação da vinha, o meio processual próprio para fazer actuar a pretensão do recorrente seria a acção administrativa especial, a instaurar no prazo de três meses (artigo 58.º Código de Processo nos Tribunais Administrativos), contados da notificação do acto que se pretende impugnar.

II — No caso dos autos, uma vez que é inviável a conversão do processo de oposição em acção administrativa especial, por se mostrar ultrapassado o prazo para interposição desta, estamos perante uma excepção dilatória que obsta a que o Tribunal conheça do mérito da causa e que conduz à absolvição da exequente da instância.

III — O erro na forma de processo, constitui excepção dilatória que determinará a anulação de todo o processo, e a absolvição do réu da instância, nos casos em que a própria petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, como aqui ocorre, por estar esgotado o prazo para impugnação do acto de liquidação, em conformidade com o disposto nos artigos 199º, n.º 1; 288.º, n.º 1, alínea b); 493º, n.º 2, e 494º, alínea b), todos do Código de Processo Civil, ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

IV — No caso dos autos é inviável a conversão do processo de oposição em acção administrativa especial, por se mostrar esgotado o prazo para interposição desta.

Processo n.º 1825/13-30.
Recorrente: A……...
Recorrido: IFAP – Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I. P.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu**
31 de Outubro de 2011
Julgou procedente a excepção de erro na forma de processo, e consequentemente absolveu o IFAP da instância de oposição à execução.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de oposição n.º 736/07.5 BEVIS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

CONCLUSÕES

1. O ora recorrente foi citado que corria termos no Serviço de Finanças de Penalva do Castelo o processo de execução fiscal n.º 2607200701000608, devendo proceder ao pagamento da dívida exequenda no prazo de 30 dias, constando da citação o total de 15.204,56€. Ora,

2. O ora recorrente inconformado apresentou tempestivamente oposição. Para tanto,

3. Alegou razões de facto que fundamentam o pedido de ilegalidade a liquidação da dívida.

4. Em douta sentença proferida pelo Tribunal a quo decidiu-se pela improcedência da presente oposição e pela procedência da excepção de erro na forma de processo, absolvendo-se o IFAP da instância. Todavia,

5. Não pode o oponente, ora recorrente, conformar-se com tal decisão.

6. Porquanto, e salvo o devido respeito, o recorrente citado para "deduzir oposição com os fundamentos previstos no artigo 204º do CPPT", apresentou com a p.i pedido adequado à forma processual correcta.

7. Considera-se na douta sentença, ora em crise, que o oponente não lançou mão do meio processual adequado. Todavia,

8. Havendo erro na forma do procedimento, o artigo 52º do CPPT determina a convolação do procedimento na forma adequada, oficiosamente, sempre que possam ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos. E, no mesmo sentido,

9. O artigo 98º, n.º 4 do CPPT dispõe que, em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada. E,

10. Também o n.º 3 do art. 97.º da LGT estabelece que ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei. Ora,

11. A Jurisprudência tem entendido de forma pacífica que, havendo erro na forma do processo, deve o tribunal, oficiosamente, convolar o processo para a forma adequada. De facto,

12. O erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo, quanto possível, se aproxime da forma estabelecida pela lei.

13. O Tribunal a quo ao não admitir a convolação violou os artigo 52.º e 98º, n.º 4 ambos do CPPT o n.º 3 do art. 97.º da LGT.

Requereu a revogação da sentença recorrida e a sua substituição por despacho de correcção da forma de processo, prosseguindo o processo os seus termos legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando que devem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos não sendo indispensável o articulado inicial.

A decisão recorrida não enunciou os factos provados, todavia, tendo em conta os elementos documentais constantes dos autos e o teor dessa decisão, teve em consideração os seguintes **factos**:

1. Em 1 de Outubro de 2001 o IFADAP celebrou com o oponente um contrato de atribuição de ajuda ao abrigo do VITIS – regime de apoio à reconversão e reestruturação das vinhas, fls. 21 a 26.

2. O acto de liquidação reporta-se a reposição de quantia indevidamente recebida de subsídio recebido no âmbito do contrato de atribuição de ajuda ao abrigo do VITIS – regime de apoio à reconversão e reestruturação das vinhas sem reunir as condições previstas na legislação aplicável – certidão de dívida de fls. 63.

3. O oponente foi notificado em 7 de Janeiro de 2007 (*data de assinatura do aviso de recepção*) para no prazo de 15 dias devolver o montante das ajudas recebida, no valor de 13 076,99€ - fls. 130, não tendo procedido a esse pagamento.

4. Contra o oponente foi instaurada a execução fiscal n.º 2607200701000608, por dívida respeitante ao IFADAP, no montante de € 13.079,99, acrescida dos respectivos juros de mora, no valor de € 452,86 e da quantia de € 1.307,70, correspondente a 10% do montante das ajudas recebidas;

5. O executado foi citado para a execução em 5 de Abril de 2007.

6. A oposição deu entrada em juízo em 8 de Maio de 2007.

Questão objecto de recurso:

1- Erro na forma de processo.

O oponente invoca ter adoecido e sido submetido a intervenção cirúrgica, com junção de diversos elementos clínicos a tal respeitantes, e, que ficou impossibilitado de continuar a tratar da sua vinha. Decidiu vender os terrenos e diz ter consultado o IFADAP para saber se esse contrato, de compra e venda, era compatível com o que assumira com o IFADAP, invocando ter recebido informação de que poderia vender a vinha sem incorrer em responsabilidade contratual.

Fica a saber-se dos autos que o comprador dos terrenos contactou o IFADAP, na sua qualidade de proprietário dos mesmos tentando assumir a posição contratual do oponente ou similar.

Em consequência dessa informação veio o IFADAP a rescindir o contrato com o oponente intimando-o para devolver o valor dos subsídios pagos, por ter vendido a vinha.

Houve audiência prévia do oponente mas ao IFADAP veio a reafirmar essa primeira decisão.

O oponente não procedeu ao pagamento voluntário da quantia que o IFADAP considerava em dívida nem apresentou qualquer impugnação do acto da sua liquidação.

Esgotado o prazo de pagamento voluntário sem satisfação daquele montante foi instaurada execução fiscal para a sua cobrança coerciva.

O oponente, após a citação veio a deduzir a presente oposição onde invoca exclusivamente a sua situação de doença, antes mencionada, como causa da alienação da vinha que diz, sem qualquer comprovação, que foi acompanhada pelo IFADAP.

A sentença recorrida considerou estar em causa uma dívida tributária, não tendo o pedido enquadramento do disposto no artº 204º do CPPT, sendo que a ilegalidade da dívida só poderia ser suscitada no processo de impugnação do acto de liquidação, para dedução do qual se mostra esgotado o prazo legal, impedindo a convolação deste processo em processo de impugnação do acto de liquidação.

Tratando-se de reposição de montantes recebidos a título de incentivos para reestruturação da vinha, impor-se-ia a acção administrativa especial para apurar da legalidade da decisão que determinou a reposição do valor dado à execução.

A tal não obsta a circunstância de na clausula I.1 das condições gerais a que ficou subordinado o contrato referido no ponto 1 da matéria provada, terem ambas as partes estabelecido que: «Para todas as questões emergentes deste contrato ou da sua execução é sempre competente o foro cível da comarca de Lisboa».

O tribunal Constitucional no acórdão 218/2007, de 23 de Março, além de ter julgado organicamente inconstitucional, por violação do artigo 168º, n.º 1, alínea q), da Constituição da República Portuguesa, na versão decorrente da revisão de 1989, a norma constante do artigo 53.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 81/91, de 19 de Fevereiro, que determinava a competência dos tribunais civis para as execuções instauradas pelo IFADAP, organismo pagador das ajudas previstas nesse diploma, também entendeu ter natureza administrativa a relação jurídica estabelecida entre os particulares e aquele Instituto por ter considerado que "*resulta da revisão constitucional de 1989 que a jurisdição administrativa passou a ser a jurisdição "comum" para o conhecimento de litígios emergentes de relações jurídicas administrativas: assim, enquanto anteriormente, nos casos em que não resultava expressamente da lei qual a jurisdição competente para decidir determinada causa, se entendia que eram competentes os "tribunais judiciais", depois da revisão constitucional de 1989, não existindo norma legal a definir concretamente qual a jurisdição competente, há que indagar qual a natureza da relação jurídica de que emerge o litígio e, se concluir que possui natureza administrativa, então impõe-se o reconhecimento de que competente é a jurisdição administrativa, como jurisdição "comum" para a apreciação de litígios emergentes de relações jurídicas administrativas*."

Também, como tem vindo a ser reiteradamente reafirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no acórdão de 16/10/2003, recurso n.º 47.543, da Secção de Contencioso Administrativo do STA "*a determinação da natureza jurídica dos actos praticados pela administração no âmbito da execução dos contratos administrativos por si celebrados exige uma apreciação casuística para se poder discernir, em cada situação concreta, se a pronúncia administrativa traduz uma declaração de vontade negocial, integrando um direito potestativo de génese contratual, ou se, pelo contrário, traduz uma estatuição autoritária aplicadora do direito no caso, devendo tal dúvida ser dissipada através de critérios de ordem material, como sejam as causas jurídicas da conduta adoptada, o seu conteúdo dispositivo e o sentido e efeitos a que naturalmente tende*".

Estando em causa um acto de rescisão pelo IFAP de um contrato de ajuda financeira celebrado entre si e o executado, estamos face a um acto com a natureza administrativa. No caso presente o particular/recorrente aparece a preencher as condições previamente fixadas pela administração, para a realização do interesse público, como meio de prosseguir as atribuições do IFADAP de:

- *Assegurar o funcionamento dos sistemas de apoio e de ajudas directas nacionais e comunitárias e a aplicação, a nível nacional, das regras comuns para os regimes de apoio directo no âmbito da política agrícola comum*;

- *Apoiar o desenvolvimento da agricultura e das pescas, bem como do sector agro-alimentar através de sistemas de financiamento directo e indirecto*.

Tal desiderato é atingido por meio de um contrato celebrado no âmbito de gestão de fundos públicos, inserida na actividade mais ampla de fomento de determinados interesses públicos, designadamente através da atribuição de ajudas pelo IFADAP aos particulares (no caso, ao ora recorrente), para que estes invistam nessas mesmas estruturas. Ora, o contrato celebrado nesses termos reúne as características de um contrato administrativo. Assim, o acto unilateral de rescisão e de determinação de devolução de ajudas do Contrato de Atribuição de Ajuda, assume, também a natureza de acto administrativo, na acepção do artigo 120.º do Código de Procedimento Administrativo, configurando o exercício de um poder autoritário de pagamento de determinada quantia, que tem origem na sua natureza jurídica pública.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem sido unânime em reconhecer natureza administrativa ao acto do IFADAP que ordena a restituição de subsídios, como pode ver-se, entre outros nos acórdãos de 02/05/2000, recurso n.º 45774; de 24/06/2004, recurso n.º 1229/03; de 16/05/2006, recurso 193/06; de 31/01/2008, recurso n.º 727/07; de 13/05/2009, recurso n.º 187/09 e de 25/06/2009, recurso n.º 416/09. O acto de rescisão desse contrato e de ordem de reposição dos montantes indevidamente recebidos, enquanto estatuição autoritária aplicadora do direito ao caso, assume-se como verdadeiro acto administrativo (cfr., entre outros, acórdãos de 2/05/00, 16/10/03, 24/06/04 e de 14/07/08, nos recursos n.ºs 47.543 (Pleno da Secção Administrativa), 45.774, 1229/04 e 192/08, respectivamente.)

Nos termos do artigo 148.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário podem ser cobrados mediante processo de execução fiscal, as dívidas ao Estado e a outras pessoas

colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo, nos casos e termos expressamente previstos na lei.

O meio processual próprio para fazer actuar a pretensão do recorrente seria a acção administrativa especial, a instaurar no prazo de três meses (artigo 58º Código de Processo nos Tribunais Administrativos), contados da notificação do acto que se pretende impugnar.

Verifica-se, pois que no momento em que foi apresentada a oposição estava já esgotado o prazo legal para instaurar tal acção, discutindo, como aqui pretende fazer, a legalidade da rescisão do contrato, o que inviabiliza a conversão deste processo em acção administrativa especial.

Os fundamentos invocados na petição não têm qualquer possível enquadramento numa qualquer das alíneas do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Nem mesmo no fundamento constante da alínea h) desse preceito, reservado para as situações em que a lei não assegura meio legal de impugnação do acto de liquidação porque o oponente teve a possibilidade, que não utilizou, de discutir em sede própria – *acção administrativa especial* – as razões que apresenta como fundamentantes da ilegalidade desse acto.

Verificado o erro na forma de processo, impõe o artº 98º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário a convolação na forma de processo adequada, nos termos da lei, a significar que esta convolação não serve para suprir todos os erros e omissões do contribuinte, dando-lhe uma segunda oportunidade para praticar os actos que poderiam vir a acautelar os seus interesses, depois de esgotado o prazo legal fixado para que o pudesse ter efectuado, mas tão só obter uma decisão de mérito relativamente a pretensões atempadamente formuladas, mas seguindo uma errada forma de processo. O oponente teve a oportunidade de propor acção administrativa especial e não o fez. A lei confere-lhe o direito potestativo de instaurar a acção administrativa especial, mas não determina que o tribunal possa a ele substituir-se no exercício desse direito quando ele decidiu não o exercer.

Estamos, pois, reconduzidos ao erro na forma de processo, por o oponente ter lançado mão do processo errado para fazer actuar a sua pretensão em juízo.

O erro na forma de processo, constitui excepção dilatória que determinará a anulação de todo o processo, e a absolvição do réu da instância, nos casos em que a própria petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, como aqui ocorre, por estar esgotado o prazo para impugnação do acto de liquidação, em conformidade com o disposto nos artºs 199º, n.º 1; 288º, n.º 1, alínea b); 493º, n.º 2, e 494º, alínea b), todos do Código de Processo Civil, ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

No caso dos autos, uma vez que é inviável a conversão do processo de oposição em acção administrativa especial, estamos perante uma excepção dilatória que obsta a que o Tribunal conheça do mérito da causa e que conduz à absolvição da exequente da instância.

A decisão recorrida identificou correctamente a excepção dilatória que se verifica nos autos, muito embora tenha apontado erradamente o meio processual que deveria ter sido seguido, o que, apesar disso não torna viável a conversão do presente processo em acção administrativa especial.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar, ainda que com diversos fundamentos, a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 5 de Novembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Assunto:

IRS. Regime simplificado de tributação. Alteração do regime de tributação.

Sumário:

I — Em sede de IRS, o período mínimo de permanência no regime simplificado de tributação é o de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido (n.º 5 do artigo 28.º do CIRS).

II — De acordo com o n.º 6 deste mesmo normativo, na redacção do Decreto-Lei n.º 211/2005, de 7.12, a abrangência por esse regime simplificado cessa quando tiver sido ultrapassado, em dois períodos de tributação consecutivos, algum dos limites a que se refere o n.º 2 ou se, num único exercício, o for em montante superior a 25%, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada opera a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

Processo n.º 185/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra de fls. 224 a 233, que julgou totalmente procedente a impugnação judicial deduzida por "A……", contra o acto de liquidação de IRS de 2007 e, em consequência, anulou esse acto quanto à liquidação do tributo e dos juros compensatórios e condenou a entidade liquidadora a pagar ao impugnante juros indemnizatórios.

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

«I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A……, NIF ……, contra o Despacho de Indeferimento que recaiu sob a Reclamação Graciosa apresentada contra a Liquidação de IRS n.º 2008 5004627570, relativa ao exercício de 2007, no montante de € 19.927 71.

II. A sentença recorrida considerou, em síntese, que a liquidação impugnada foi efectuada em violação do art.º 28.º do CIRS na medida em que os rendimentos auferidos não ultrapassaram o valor de €99.759,58 em dois exercícios consecutivos do triénio anterior, nem ultrapassaram, em qualquer dos exercícios, um valor superior a 25% desse limite.

III. A Meritíssima Juiz de Direito entendeu que o n.º 6 do art.º 28º constitui um limite ao n.º 2 do artº 28.º do CIRS, pelo que o regime simplificado só deveria cessar se algum dos limites a que se refere o referido preceito tivesse sido ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos (entenda-se, dois exercícios seguidos) ou num exercício em montante superior a 25% desses limites, caso em que a tributação se faria, então, a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos, pelo regime da contabilidade organizada.

IV. Não se pode concordar com esta interpretação.

V. Socorrendo-nos dos três elementos interpretativos (o elemento sistemático, o elemento histórico e o elemento teleológico) verificamos, primeiramente, que o legislador pretendeu, dentro de um conjunto de políticas de combate à evasão e fraude fiscais, alcançar uma maior eficiência da Administração Fiscal na arrecadação da receita e, consequentemente, uma maior equidade entre os contribuintes.

VI. Em seguida, e procurando uma conjugação entre os n.º 2 e n.º 6 do artº 28º do CIRS concluímos que o impugnante por ter declarado valor superior ao previsto na alínea b) do n.º 2 do artº 28º do CIRS deve ser enquadrado automático do sujeito passivo, no regime da contabilidade organizada.

VII. Esta é a única forma de atribuir sentido útil ao n.º 2 e de não ver uma interpretação extensiva do n.º 6 esvaziar o seu conteúdo.

VIII. Mais, esta é também a forma do espírito da lei estar ressalvado.

IX. Recorde-se que o n.º 6 teve a sua redacção inalterada desde a sua aprovação pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho. Esta norma, fixada pelo Governo em funções, apenas teve a primeira revisão, sete anos depois pela Assembleia da República, através da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro.

X. Esta alteração legislativa tem sido vista (erradamente, na nossa opinião) como uma interpretação autêntica da lei.

XI. Salvo melhor opinião, uma interpretação só pode ser vista como autêntica quando é efectuada dentro da mesma legislatura, garantindo assim que mesmo havendo algumas alterações ao nível da configuração do Parlamento ou da composição do Governo que se mantém a mesma orientação político-legislativa.

XII. Assim, só o Governo e a Administração Pública (Fiscal) estariam em condições de fazer a auto-interpretação do conteúdo do n.º 6 do art.º 28º do CIRS.

XIII. A interpretação feita pelos Tribunais (interpretação jurisprudência!) não pode ignorar todos estes factos, nomeadamente a verdadeira interpretação autêntica feita pelo autor da lei (Governo), bem como a interpretação administrativa, feita pela gestora da Rés Publica, a Administração Pública.

XIV. Em face do exposto, conclui-se que a Administração Fiscal andou bem ao enquadrar o impugnante no regime da contabilidade organizada para o exercício de 2007, por este ter obtido,

em 2006, como total de prestação de serviços e outros rendimentos o montante de €105.167,00 por obrigação e não por opção.

XV. A liquidação impugnada respeitou a lei, em especial o artº 28.º do CIRS, pelo que não existem motivos para a sua ilegalidade, nem para a condenação da Administração Fiscal no pagamento de juros indemnizatórios

XVI. Assim, na douta Sentença recorrida não foi obtido o melhor julgamento, pelo que acompanhando o douto Parecer do Digníssimo Magistrado Público, junto deste Processo, pugna-se pela substituição daquela decisão por uma outra que, com as legais consequências, considere totalmente correcta e legal a posição da Administração Fiscal na interpretação do art.º 28.º do CIRS, bem como na liquidação de IRS, ora impugnada.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso deve a decisão recorrida ser revogada e a impugnação judicial julgada totalmente improcedente,

PORÉM V. EXAS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.»

2 – Contra alegou o recorrido, pugnando pela manutenção do decidido em primeira instância.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer a fls. 335/336, no sentido do não provimento do recurso, sufragando-se para o efeito na jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo - acórdãos de 6.05.2009 processo n.º 127/09 e de 23.06.2010 processo n.º 1032/09 - e na fundamentação constante do respectivo sumário doutrinário.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) O Impugnante, em sede de IRS, encontrou-se abrangido pelo regime simplificado de tributação terminando em 2006 o segundo triénio (2001 a 2003 e 2004 a 2006).

B) O Impugnante na Declaração de Rendimentos do ano de 2006, declarou no Anexo B o montante de € 105.167,00 relativo a prestação de serviços e outros rendimentos. (Doc. fls. 285 do processo administrativo tributário apenso)

C) Em 14.05.2008, o Impugnante tomou conhecimento de que se encontrava enquadrado no Regime de Contabilidade Organizada desde 01.01.2007. (Cfr. art. 1º da p.i. e Doc. fls.248 a 250 do processo administrativo tributário apenso)

D) Em 24.05.2008, o Impugnante apresentou uma exposição escrita dirigida à Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na qual solicitava que fosse enquadrado no regime simplificado de tributação em sede de IRS para o ano de 2007. (Doc. n.º junto à p.i.)

E) Em 04.06.2006, o Impugnante foi notificado do despacho proferido pela Diretora de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas que indeferiu a pretensão a que alude a alínea D) do probatório. (Doc. n.º 3 junto à p.i.)

F) Em 04.07.2008, o Impugnante interpôs recurso hierárquico do despacho mencionado na alínea E) do probatório. (Doc. n.º 4 junto à p.i.)

G) Em 13.10.2008, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2008 5004627570, relativa ao ano de 2007, no montante de € 19.927,71. (Doc. fls. 76 dos autos e 145 do processo tributário apenso)

H) Em 9.12.2008, o Impugnante deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IRS a que alude a alínea G) do probatório. (Doc. fls 77/92 dos autos 96/107 do processo tributário apenso)

I) No âmbito da reclamação graciosa a que alude a alínea H) do probatório foi emitida informação, da qual se destaca:

«Analisando a situação em apreço, verifica-se que o reclamante no triénio 2004/2006 esteve enquadrado no regime simplificado de tributação como estipula o artigo 28º n.º 5 do CIRS (...). Para o exercício de 2007 e uma vez que se inicia um novo triénio, o enquadramento faz-se em conformidade com as regras estabelecidas no artigo 28º n.2 alíneas a) e b) do CIRS, ou seja com base no volume de vendas ou no valor ilíquido dos restantes rendimentos da categoria B obtidos no último exercício da sua actividade.

Nestes termos como o reclamante no exercício do ano de 2006 obteve como total de prestação de serviços e outros rendimentos o montante de € 105.167,00 (fls.285 dos autos), ficará enquadrado no exercício de 2007 no regime de contabilidade organizada por obrigação e não por opção, pelo que a entrega do modelo C - (rendimentos profissionais e empresariais — categoria B, abrangidos pelo regime da contabilidade organizada), juntamente com a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2007 está correta.» (Doc. fls.428/430 do processo administrativo tributário apenso)»

J) Em 09.06.2009, o Diretor de Finanças Ajunto da Direção de Finanças de Lisboa exarou na informação a que alude a alínea I) do probatório o seguinte despacho: *«Concordo, pelo que, convolo em definitivo o projeto de decisão com os fundamentos constantes daquele, bem como da presente informação, Inferido o pedido da reclamante». (Doc. fls.428/430 do processo administrativo tributário apenso)*

L) Em 18.06.2009, o Impugnante foi notificado da decisão a que alude a alínea J) do probatório. (Doc. fls. não numeradas do processo administrativo tributário apenso)

M) A Impugnante prestou garantia na modalidade de depósito caução, no valor de € 25.034,17, para efeitos de suspensão do processo de execução n.º 3522200801222481 ao montante aposto na liquidação a que alude a alínea G) do probatório. (Doc. fls. 105/106 dos autos)

N) Em 01.07.2009, deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. fls.2 dos autos).

6. Face às conclusões das alegações a fls. 245/256 dos autos que, como é sabido delimitam o objecto e o âmbito do recurso, a única questão que a Fazenda Pública que vem submeter à apreciação deste Tribunal refere-se à interpretação do artº 28º, n.º 6 do CIRS, na redacção do DL n.º 211/2005 de 7 de Dezembro, que versa sobre os pressupostos legais que determinam a passagem obrigatória ao regime geral de contabilidade organizada.

A sentença recorrida, ancorando-se na jurisprudência desta secção, nomeadamente os dois acórdãos já citados, considerou que, no caso, o impugnante, se encontrava abrangido pelo regime simplificado de tributação no triénio 2004/2006, sendo que, por força do n.º 5 do mesmo art. 28º, o período mínimo de permanência nesse regime é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se tivesse comunicado, até ao fim do mês de Março, a alteração do regime pelo qual se encontrava abrangida

Mais ponderou que, uma vez inserido no regime simplificado, o contribuinte tem de aí permanecer por três anos. Findo este prazo tem, então, nova possibilidade de optar pelo regime da contabilidade organizada (art. 280, nº4, alínea b). Mas, se não o fizer, terá de permanecer neste regime durante, pelo menos, mais três anos.

Para concluir que, não tendo o impugnante optado pela referida alteração, foi automaticamente prorrogado, por igual período (triénio de 2007/2009), o período de permanência no regime simplificado, nos termos do n.º 5 do art. 28º do CTRS, mantendo-se nesse regime até que aquela opte pela determinação do rendimento com base na contabilidade ou até que cesse pela verificação de alguma das situações previstas no n.º 6 do mesmo artigo.

Contra o assim decidido se insurge a Fazenda Pública alegando em síntese que, por força da aplicação conjugada dos n.º 2 e 6 do artº 28º do CIRS o impugnante, por ter declarado valor superior ao previsto na alínea b) do n.º 2 do artº 28º do CIRS, deveria ter sido enquadrado automaticamente no regime da contabilidade organizada.

Mais alega que esta é a única forma de atribuir sentido útil ao n.º 2 do referido normativo e que interpretação do n.º 6 acolhida na sentença recorrida, e na jurisprudência em que se apoia, é uma interpretação extensiva que esvazia o conteúdo daquele n.º 2.

Entendemos, porém, que carece de razão.

Vejamos.

Sob a epígrafe "formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais" estipulava o art. 28º, nºs 1 a 6 do CIRS, na redacção aplicável à data, do DL n.º 211/2005, de 7.12, o seguinte:

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se: a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado; b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos seguintes limites: a) Volume de vendas: € 149 739,37; b) Valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria: € 99 759,58.

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.

4 - A opção a que se refere o número anterior deve ser formulada pelos sujeitos passivos: a) Na declaração de início de actividade; b) Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações.

5 - O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

6 - Cessa a aplicação do regime simplificado quando algum dos limites a que se refere o n.º 2 for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

7(...)».

No caso em apreço o recorrido encontrava-se abrangido pelo regime simplificado de tributação terminando em 2006 o segundo triénio (2004 a 2006).

Ora o período mínimo de permanência no regime simplificado é de 3 anos, prorrogável automaticamente por iguais períodos salvo se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do n.º 4 a opção pelo regime da contabilidade organizada (artigo 28.º/5 do CIRS) ou se for ultrapassado algum dos limites a que se refere o número 2 em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de

contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos (artigo 28.º nº6 do CIRS).

Só verificados os referidos pressupostos é que o sujeito passivo deixa de estar enquadrado no regime simplificado de tributação – cf. neste sentido Professor Rui Duarte Morais, Sobre o IRS, 3.ª edição, páginas 89/90 ainda, Manuel Faustino, «OE 2007 – alterações ao IRS e benefícios fiscais», Fiscalidade n.º 28 (2006) pp. 34 a 91.

Como esclarece Rui Morais, ob. citada, pags. 89/90, o sujeito passivo é obrigatoriamente excluído do regime simplificado - passando a estar sujeito ao regime normal - se, em dois exercícios consecutivos, ultrapassar um dos limites previstos no art. 28º, n.º 2 ou se, num único exercício, ultrapassar em mais de 25% um desses limites (art. 28º, n.º 6)».

Neste mesmo sentido, podem, aliás, confrontar-se os seguintes arestos que ilustram a jurisprudência uniforme que vem sendo prolatada pelo Supremo Tribunal Administrativo sobre esta matéria: Acórdãos de 06.05.2009, proferido no recurso 127/09 de 23.06.2010, recurso 1032/09, de 25.01.2012, recurso 210/11, de 18.06.2013, recurso 11/13 e de 12.03.2014, recurso 736/12, todos in dgsi.pt.

Não desconhecendo, por certo, estes arestos, a Fazenda Pública alega também que interpretação do n.º 6 acolhida na sentença recorrida e na jurisprudência em que se apoia, é uma interpretação extensiva que esvazia o conteúdo daquele n.º 2.

Fica-se porém pela afirmação, sem que ofereça fundamentação bastante.

Como é sabido na interpretação extensiva, o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei.

A fórmula verbal diz menos do que aquilo que se pretendia dizer. Segundo BAPTISTA MACHADO, o intérprete «alarga ou estende então o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei» ([1]).

Ora no caso, ao invés do que alega a Fazenda Pública, para se chegar à referida conclusão o sujeito passivo é obrigatoriamente excluído do regime simplificado - passando a estar sujeito ao regime normal - se, em dois exercícios consecutivos, ultrapassar um dos limites previstos no art. 28º, n.º 2 ou se, num único exercício, ultrapassar em mais de 25% um desses limites - nenhuma interpretação extensiva precisa o intérprete de fazer decorrer do referido n.º 6 do artº 28º, porque tal é o que decorre expressamente da sua letra.

Acresce referir, por último, que a Lei do Orçamento de Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), no seu art. 66.º, alterou a redacção do n.º 6 do artº 28º do CIRS, da seguinte forma: "Cessa a aplicação do regime simplificado apenas ([2]) quando algum dos limites a que se refere o n.º 2 for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos."

Assim confirmando o único sentido possível do art. 28.º, n.º 6, do CIRS quanto aos pressupostos que determinam a passagem obrigatória ao regime geral de contabilidade organizada, já amplamente reconhecido pela jurisprudência desta Secção, ou seja de que apenas quando algum dos limites fixados no n.º 2 do art. 28.º do CIRS for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25%, cessa obrigatoriamente a aplicação do regime simplificado.

Neste contexto e considerando que:

- o recorrido não optou pelo regime de contabilidade organizada,
- não foi ultrapassado qualquer um dos limites referidos no artigo 28.º n.º 2 do CIRS em dois exercícios consecutivos,
- nem num único exercício em montante superior a 25% desse limite, forçoso é concluir que bem decidiu a primeira instância ao julgar que a Administração Tributária não podia enquadrar o recorrido no regime da contabilidade organizada em 1 de Janeiro de 2007.

A sentença recorrida não merece, pois, censura, pelo que improcedem as alegações de recurso.

7. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 12 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Dulce Neto*.

([1]) Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, (11.ª reimpressão), pags. 182-185

([2]) Sublinhado nosso.

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Assunto:

IRC. Retenção na Fonte. Dividendos. Livre Circulação de Capitais. Violação de Direito Comunitário.

Sumário:

A situação de um residente noutro Estado-Membro, sem estabelecimento estável em Portugal, que aufira rendimentos proveniente da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal, é comparável à de uma sociedade residente em Portugal que aufira esses mesmos rendimentos. Pelo que é ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente noutro Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação do direito de livre circulação de capitais, consagrados no artigo 63.º do TFUE, face à isenção de tributação no País de residência.

Processo n.º 461/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu para o TCA Sul, que por decisão de 24 de Fevereiro de 2014, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando ser este Supremo Tribunal o competente, para onde os autos foram remetidos, da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 19 de Setembro de 2012, que julgou a impugnação, que contra si havia intentado A……., procedente, anulando as retenções na fonte, de imposto impugnadas, condenou a Fazenda Pública à restituição do imposto indevidamente retido e ao pagamento à impugnante de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do indevido, até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I - Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, ora recorrida, julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequências aí sufragadas, por ter considerado que a retenção na fonte, à taxa liberatória de 25%, 20% e 15% sobre os dividendos distribuídos pela sociedade B…….. à impugnante, violava o princípio da livre circulação de capitais, em razão da localização da sede da impugnante, ou seja, haveria uma diferença de tratamento entre residentes e não residentes.

II - Neste âmbito, **o *thema decidendum, assenta em determinar* se haveria ou não diferença de tratamento entre residentes e não residentes, em razão da localização da sede.**

III - Relativamente à causa *decindendi* a Administração Tributária aquilatou que a Douta sentença não ponderou devidamente os factos mencionados, pois os preceitos em causa não violam o direito comunitário, não havendo qualquer discriminação entre residentes e não residentes.

IV - O que acontece é que, tal como referido na contestação, o Estado da residência do impugnante, à luz do consagrado no art.º 4.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho de 23/07 ou se abstém de tributar esses lucros ou os tributa, autorizando a sociedade a deduzir do montante do imposto a fracção do imposto da afiliada correspondente a tais lucros.

V - Na verdade, o Estado-Membro da entidade distribuidora dos dividendos, cumpriu com todos os preceitos legislativos, pelo que não se vislumbra de que modo o mesmo possam violar o direito comunitário.

VI - Além do mais, a entidade distribuidora dos dividendos, B……., efectuou a retenção na fonte, nos termos da lei interna, dos art.ºs 90.º n.º al. c), 46.º n.º 1, 80.º n.º 2 alínea c), 14.º n.º 3 e 89.º n.º 1, todos do CIRC, não padecendo estas disposições de quaisquer incompatibilidades com o princípio de liberdade de capitais consagrado no direito comunitário.

VII - Assim sendo, uma vez que os preceitos da nossa legislação interna não violam os princípios do direito comunitário, designadamente a não discriminação entre tributação efectuada a residentes e a não residentes, não poderá haver lugar a juros indemnizatórios por facto imputável à Administração Tributária.

VIII - Pelo exposto, somos de opinião que o douto Tribunal "*ad quo*" esteou a sua fundamentação na errónea apreciação das razões de facto e de direito que se encontram subjacentes ao acto de liquidação sindicado, em clara e manifesta violação dos requisitos legalmente consignados no disposto nos

art.ºs 90.º n.º al. c), 46.º n.º 1, 80.º n.º 2 alínea c), 14.º n.º 3 e 89.º n.º 1, todos do CIRC, bem como da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho de 23/07 e dos art.º 12º, 46º, 48.º e 56.º do Tratado CE.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação **improcedente**, com as devidas consequências legais.

PORÉM V. EX.AS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

a. O recurso interposto pela FP assenta nos seguintes pontos: (i) a falta de representante fiscal; (ii) inaplicabilidade do artigo 12.º do TCE; (iii) a errada transposição da Directiva Mães-Filhas e (iv) a inexistência de efeito directo da directiva; (v) a inexistência de efeito directo do artigo 56.º do TCE; e (vi) a falta de comparabilidade entre a situação da sociedade beneficiária de dividendos quando é residente e quando não é residente.

b. Quanto ao primeiro ponto, foi feita prova nos autos da designação de representante fiscal, não obstante tal exigência ser inconstitucional e incompatível com o direito comunitário, conforme bem decidiu o Tribunal *a quo*.

c. Os argumentos invocados quanto aos pontos (ii), (iii) e (iv), conforme referido, encontram-se totalmente à margem do presente processo, em que não se discute a aplicação do artigo 12.º do TCE, ou a transposição ou efeito directo da Directiva Mães Filhas, mas tão-somente a desconformidade do direito nacional com a liberdade de circulação de capitais estabelecida no artigo 56.º do TCE, actual artigo 63.º do TFUE. Assim, não devem os mesmos ser considerados no presente recurso.

d. Já quanto à questão da comparabilidade entre a situação de uma entidade residente e de uma entidade não residente, existe hoje jurisprudência assente do Tribunal de Justiça e dos Tribunais nacionais sobre a matéria, sendo assente que as situações são comparáveis e que o regime é discriminatório, conforme se demonstrou na impugnação judicial e nas conclusões seguintes.

e. A obrigação de proceder à retenção na fonte sobre os dividendos recebidos por entidades não residentes decorria do n.º 1, c) do artigo n.º 88.º, e n.º 2, c) do artigo n.º 80.º do CIRC, nas redacções em vigor à data dos factos, bem como do n.º 3 do artigo n.º 14.º do CIRC *a contrario.*

f. A mesma obrigação de proceder a retenção na fonte estava prevista para entidades residentes em território nacional, a qual estabelecia a dispensa deste dever bem como não tributação dos dividendos recebidos nos termos dos artigos 90.º n.º 1 c) e 46.º n.º 1 (nas redacções em vigor à data).

g. A análise comparativa dos referidos regimes conduz à conclusão de que as entidades residentes beneficiavam da isenção da tributação dos dividendos (e não apenas da dispensa de retenção na fonte sobre os mesmos) em condições substancialmente mais favoráveis do que as entidades beneficiárias não residentes.

h. Sendo residente para efeitos fiscais na Holanda, a Recorrida foi sujeita a retenção na fonte em Portugal.

i. Contudo, caso fosse considerada residente para efeitos fiscais em Portugal, os lucros distribuídos pelo B…….. incluídos na base tributável, seriam deduzidos para efeitos de determinação do lucro tributável da beneficiária e estariam dispensados de retenção na fonte.

j. Em suma, não incidiria qualquer tributação ao nível da beneficiária sobre os dividendos recebidos, verificando-se assim uma desigualdade de tratamento unicamente com base no local de residência, a qual deve ser considerada discriminatória e como tal violadora da liberdade de circulação de capitais.

k. No caso em análise, embora estejamos perante uma sociedade residente e uma sociedade não residente em território Português, as situações são objectivamente comparáveis porquanto as diferenças de tratamento não se justificam por quaisquer diferenças objectivas entre a situação das entidades residentes e daquelas não residentes (acórdãos Schumacker, já referido, n.os 36 a 38, e Asscher, já referido, n.º 42).” 7.

l. Ora, conforme foi decidido repetidas vezes pelo Tribunal de Justiça (designadamente nos acórdãos proferidos nos processos Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Denkavit Internationaal e Denkavit France, Amurta, Secilpar e Amorim Energia BV) e acolhidas pela jurisprudência dos Tribunais nacionais (entre outros, vide Ac. STA de 29.02.2012, proc. 01017/11), as situações, como a da Recorrida são situações comparáveis na medida em que “*a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes assemelha-se à dos accionistas residentes (acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 68, Denkavit Internationaal e Denkavit France, n.º 35, e Amurta, n.º38*)

m. Deste modo, ter-se-á de concluir que as situações em discussão são objectivamente comparáveis, pelo que estamos verdadeiramente perante um caso de discriminação e não de mero tratamento desigual justificado pelas diferenças objectivas de tributação entre residentes e não residentes, como pretende a FP.

n. A referida discriminação do tratamento não é resolvida nem pelo direito interno nem por via convencional, já que na Convenção celebrada com a Holanda se estabelece como método de eliminação

da dupla tributação jurídica o método da imputação ordinária e não o método da imputação integral, sendo este último o único que permite neutralizar a dupla tributação económica a que a Recorrida foi sujeita, mitigando assim a desvantagem económica causada pela norma doméstica discriminatória (a qual só seria totalmente eliminada se a Holanda concedesse um crédito de imposto integral no exacto momento em que foi retido imposto em Portugal - caso contrário sempre subsistiria um *cash-flow disadvantage*).

o. Na prática, a Recorrida não beneficiou de qualquer crédito de imposto, porquanto os dividendos recebidos se encontram isentos de tributação na Holanda ao abrigo do regime de *participation exemption* Holandês.

p. Desta forma, a Recorrida foi obrigada a efectuar um esforço fiscal maior - correspondente à retenção efectuada - do que uma sociedade nas mesmas condições (i.e., mesmo nível de participação, pelo mesmo período) residente em território nacional.

q. Esta diferença de tratamento consubstancia uma restrição da liberdade de circulação de capitais, porquanto reduz o retorno económico que uma sociedade não residente obtém de uma participação social numa sociedade Portuguesa, em comparação com a detenção, em iguais condições, por parte de uma sociedade residente em Portugal.

r. Nestes termos, ao impor um esforço fiscal superior a sociedades não residentes - quando comparado com sociedades residentes nas mesmas condições - a legislação nacional criou um obstáculo ao investimento em Portugal por parte de residentes de outros Estados-Membros, i.e., uma restrição à livre circulação de capitais.

s. Assim, a violação invocada tem, não só, correspondência legal - o actual art. 63.º do TFUE — como apoio em jurisprudência assente e recorrente do Tribunal de Justiça e dos Tribunais nacionais, que inclusivamente já se pronunciaram no sentido de as diferenças de tributação sobre os dividendos serem discriminatórias e restritivas da liberdade de circulação de capitais em situações idênticas à da Recorrida nos já citados processos Amurta, Secilpar e Amorim Energia, BV (este último especificamente sobre as normas nacionais).

t. Tal como já foi referido, o Direito da União Europeia tem primazia sobre as normas de direito interno, nos termos do art. 8.º, n.º 4 da CRP, gozando o princípio da liberdade de circulação de capitais, incluído no art. 56.º do TCE (actual art. 63.º e seguintes do TFUE), de aplicação directa no nosso ordenamento jurídico, impondo uma clara, precisa e incondicional obrigação de abstenção conforme já foi amplamente reconhecido pelo TJUE.

u. Desta forma, estando residentes e não residentes em situações comparáveis, o benefício de uma isenção de tributação deve, igualmente, ser estendido a residentes e não residentes nos mesmos exactos termos.

v. Tal tratamento igual apenas poderia ser preterido mediante uma justificação nos termos estabelecidos pelo direito comunitário e pela sua jurisprudência (e apenas em medida proporcional), justificação essa que, não só não foi alegada ou demonstrada, como não existe.

w. Nestes termos, a retenção na fonte de que a Recorrida foi alvo no âmbito da distribuição de dividendos do B……. ora em crise, é ilegal por violadora da liberdade de circulação de capitais consagrada no art. 56.º e seguintes do TCE (actual art. 63.º do TFUE) porquanto, embora titular de uma participação social representativa de menos de 10% do capital social do B……., a verdade é que o valor de aquisição das mesmas é consideravelmente superior a EUR 20.000.000 (vinte milhões de euros), cumprindo deste modo os requisitos exigidos pela lei interna para isenção de tributação dos lucros distribuídos entre entidades residentes em Portugal.

x. Sobre esta matéria, já se pronunciaram diversas vezes o Tribunal de Justiça e os Tribunais nacionais, dando provimento às pretensões dos particulares, pelo que esteve bem o Tribunal *a quo* ao considerar que "*a Impugnante foi objecto de um tratamento menos favorável tão só pelo facto de se tratar de uma entidade não residência em Portugal, não se verificando qualquer diferença objectiva ou a ocorrência de qualquer "razão imperiosa de interesse geral" no sentido que lhe é dado pela jurisprudência do TJUE supra citada que justifique tal tratamento à luz do Tratado (como é, aliás, reafirmado no acórdão proferido em 3 de junho de 2010, no processo C-487/08, citado por último, num caso que é similar ao presente*)"

y. A consagração do direito aos juros indemnizatórios prevista nos artigos 43.º e 100.º da LGT bem como no artigo 61.º do CPPT, mais não é do que a concretização, em matéria fiscal, do direito à indemnização que tem fundamento constitucional no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa.

z. A imputabilidade do erro aos serviços visa excluir unicamente as situações em que o erro seja imputável ao sujeito passivo e a AT não tenha tido oportunidade de o corrigir.

aa. É jurisprudência constante dos tribunais superiores portugueses que "*havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte*. (Ac. do STA de 12/12/2001, rec. 26.233)"

bb. No presente caso, a ilegalidade da liquidação não decorre de qualquer erro do sujeito passivo ou do substituto tributário mas antes da aplicação directa das normas de direito interno que inequivocamente impunham o dever de retenção na fonte sobre os dividendos pagos a entidades não residentes;

cc. Ilegalidade essa que foi mantida pela AT em todas as oportunidades que teve para revogar o acto e que continua a ser defendida no presente recurso;

dd. Também quanto a este aspecto esteve bem o Tribunal *a quo* ao decidir que "*tendo-se concluído que as liquidações de imposto impugnadas padecem de vício de violação de lei, daí decorre que as mesmas são consequência de um erro imputável ao serviço nos termos da citada disposição, pelo que se encontram reunidos os pressupostos para a condenação da administração tributária a pagar juros indemnizatórios à impugnante (...) desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito*".

ee. Pelo que devem ser pagos juros indemnizatórios desde a data da retenção na fonte, porquanto o referido acto teria sido praticado nos exactos mesmo moldes se houvesse sido praticado *ab initio* pela AT e não por um substituto tributário.

Em face ao exposto, e porque a douta sentença bem decidiu, deve a mesma ser mantida e negado provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Pública.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se no sentido de que o recurso é de proceder, sendo de anular o decidido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A. A Impugnante é uma sociedade de direito neerlandês denominada "C……" (BV) (cf. declaração emitida pela administração fiscal de Amesterdão, a fls. 70, e tradução certificada a fls. 68-69 dos autos).

B. Em 17 de Março de 2008 foi certificado pela Administração fiscal de Amesterdão que a ora Impugnante "é sujeito a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas nos Países Baixos, sem possibilidade de opção ou isenção" (cf. declaração emitida pela administração fiscal de Amesterdão, a fls. 70, e tradução certificada a fls. 68-69 dos autos).

C. Em 28 de Março de 2003 a Impugnante adquiriu um total de 85.059.078 acções nominativas no capital social do B……., banco com sede em Portugal (cf. declaração e anexo, a fls. 63-64 e tradução certificada, a fls. 59-61 dos autos).

D. O valor de aquisição pela impugnante à "D……., S.A." de 19.024.014 das acções referidas no ponto anterior foi de EUR 43.945.472,34 (cf. relatório de auditoria de dados relativos à situação das acções da A…… no B……., declaração e contrato de compra e venda de acções, respectivamente a fls. 178-179, 180, 181 a 184 e 185, e respectivas traduções certificadas a fls. 167 a 177 dos autos).

E. O valor de aquisição pela impugnante a "D……, S.A." de 1.217.849 das acções referidas no ponto C foi de EUR 2.813.231,19 (cf. relatório de auditoria de dados relativos à situação das acções da A……. no B……, declaração e contrato de compra e venda de acções, respectivamente a fls. 178-179, 180, 181 a 184 e 185, e respectivas traduções certificadas a fls. 167 a 177 dos autos).

F. Em 31 de Março de 2003, a Impugnante adquiriu mais 36.404.897 acções nominativas no capital social do B……., por subscrição em aumento de capital, pelo valor unitário de EUR 1,00 (cf. declaração e anexo, a fls. 63-64 e tradução certificada, a fls. 59-61 dos autos, e relatório de auditoria, declaração e respectiva traduções certificadas, a fls. 169 a 171 e 178 a 180 dos autos).

G. Entre 4 e 26 de Junho de 2003 a Impugnante alienou 20.000.000 acções nominativas no capital do B……. (cf. relatório de auditoria de dados relativos à situação das acções da A…… no B……., declaração e contrato de compra e venda de acções, respectivamente a fls. 178-179, 180, 181 a 184 e 185, e respectivas traduções certificadas a fls. 167 a 177 dos autos).

H. Entre 26 de Junho de 2003 e 2 de Abril de 2009 não ocorreram quaisquer outras alienações pela Impugnante de acções nominativas no capital do B…… (cf. relatório de auditoria de dados relativos à situação das acções da A…….. no B……., declaração e contrato de compra e venda de acções, respectivamente a fls. 178-179, 180, 181 a 184 e 185, e respectivas traduções certificadas a fls. 167 a 177 dos autos).

I. Em 13 de Abril de 2004, o B……. distribuiu dividendos aos seus accionistas relativos às acções identificadas pelo código PT……..OAM0007, no montante bruto de EUR 0,06 por acção (cf. declaração emitida pelo B……., a fls. 39 e respectiva tradução certificada a fls. 36-37, dos autos).

J. No âmbito da distribuição de dividendos referida no ponto anterior, a Impugnante, enquanto titular de 65.151.938 acções, auferiu o rendimento bruto de EUR 3.909.116,20 (cf. declaração emitida pelo B……., a fls. 39 e respectiva tradução certificada a fls. 36-37, dos autos).

K. O rendimento bruto identificado no ponto anterior foi objecto de retenção na fonte de imposto à taxa de 25%, no montante de EUR 977.279,07 (cf. declaração emitida pelo B……., a fls. 39 e respectiva tradução certificada a fls. 36-37, dos autos).

L. Em 26 de Dezembro de 2007 a Impugnante apresentou um pedido de reembolso parcial do imposto retido em Portugal sobre os dividendos de acções distribuídos em 13 de Abril de 2004 e identificados no ponto I, nos termos da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Holanda, através da apresentação de modelos 14 RFI, certificados pelas autoridades fiscais holandesas em 20 de Dezembro de 2007, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. modelo 14 RFI - Pedido de reembolso para dividendos de acções a fls. 42-43 dos autos).

M. A Impugnante foi reembolsada no montante de EUR 586.367,44 relativamente ao imposto retido na fonte em Portugal aquando da distribuição de dividendos efectuada em 13 de Abril de 2004 e referida no ponto I (confissão).

N. Em 6 de Abril de 2006, o B…….. procedeu à distribuição de dividendos relativos às acções identificadas pelo código PT……..0AM0007, no montante bruto de EUR 0,037 por acção (cf. declaração emitida pelo B……., a fls. 47 e respectiva tradução certificada a fls. 44-45, dos autos).

O. No âmbito da referida distribuição de dividendos, a Impugnante, titular de 121.346.567 acções, auferiu o rendimento bruto de EUR 4.489.822,98 (cf. declaração emitida pelo B……, a fls. 47 e respectiva tradução certificada a fls. 44-45, dos autos).

P. O rendimento bruto identificado no ponto anterior foi objecto de retenção na fonte de imposto à taxa de 20%, no montante de EUR 448.982,30 (cf. declaração emitida pelo B……., a fls. 47 e respectiva tradução certificada a fls. 44-45, dos autos).

Q. Em 19 de Março de 2008, a Impugnante apresentou um pedido de reembolso parcial do imposto retido em Portugal sobre os dividendos de acções distribuídos em 6 de Abril de 2006 e identificados no ponto N, nos termos da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Holanda, através da apresentação de modelos 14 RFI, certificados pelas autoridades fiscais holandesas em 12 de Fevereiro de 2008, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. modelo 14 RFI - Pedido de reembolso para dividendos de acções, a fls. 50 dos autos).

R. Em 29 de Novembro de 2007, o B…….. procedeu à distribuição antecipada de dividendos aos seus accionistas, relativos às acções identificadas pelo código PT……0AM0007, no montante bruto de EUR 0,037 por acção (cf. declaração emitida pelo B……, a fls. 54 e respectiva tradução certificada a fls. 51-52, dos autos).

S. No âmbito da referida distribuição de dividendos, a Impugnante, titular de 124.235.405 acções, auferiu o rendimento bruto de EUR 4.596.709,99 (cf. declaração emitida pelo B…….., a fls. 54 e respectiva tradução certificada a fls. 51-52, dos autos).

T. Este rendimento bruto foi inicialmente objecto de retenção na fonte de imposto à taxa de 20%, no montante de EUR 919.342,00 (cf. declaração emitida pelo B……., a fls. 54 e respectiva tradução certificada a fls. 51-52, dos autos).

U. Em 10 de Dezembro de 2007, atendendo a que a Impugnante havia apresentado à entidade pagadora o formulário Mod. 8 RFI devidamente certificado pelas autoridades fiscais holandesas em 28 de Novembro de 2007, a taxa de retenção na fonte foi corrigida para 10% ao abrigo da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos (doravante CDT), sendo o montante final retido na fonte de EUR 459.671,00 (cf. declaração emitida pelo B……, a fls. 54 e respectiva tradução certificada a fls. 51-52 e pedido a fls. 57-58, dos autos).

V. Em 27 de Março de 2008 os serviços da Impugnante expediram através de correio registado, reclamação graciosa dirigida ao Director de Finanças do Porto respeitante à retenção na fonte de IRC relativa aos dividendos distribuídos em 29 de Novembro de 2007 (cf. requerimento inicial a fls. 2 a 23 e registo postal aposto no sobrescrito de remessa, a fls. do 180, todas do processo de reclamação graciosa n.º 3085200804002318 apenso, adiante designado PAT RG1).

W. No dia 28 de Março de 2008 foi dada entrada no serviço de finanças do Porto 5 da reclamação graciosa referida no ponto anterior (cf. carimbo de entrada aposto a fls. 2, do processo PAT RG1).

X. Em 7 de Abril de 2008 os serviços da Impugnante expediram através de correio registado, reclamação graciosa dirigida do Director de Finanças do Porto respeitante à retenção na fonte de IRC relativa aos dividendos distribuídos em 6 de Abril de 2006 (cf. requerimento inicial a fls. 2 a 26, registo aposto no sobrescrito de remessa a fls. 153 do processo de reclamação graciosa n.º 3085200804002300 apenso, adiante designado PAT RG2 e talão de aceitação de registo dos CTT a fls. 158 dos autos).

Y. Em 8 de Abril de 2008 a reclamação identificada no ponto anterior deu entrada no serviço de finanças do Porto 5 (cf. carimbo de entrada aposto a fls. 2 do PAT RG2).

Z. Em 19 de Maio de 2008 a reclamação identificada no ponto x respeitante à retenção na fonte de IRC relativa aos dividendos distribuídos em 6 de Abril de 2006, deu entrada no serviço de finanças de Lisboa 3, para onde foi remetida pelo serviço de finanças do Porto 5 através do ofício n.º 7926 de 13 de Maio de 2008, por ser o aquele o "serviço competente para a instrução do processo de reclamação" (cf. ofício e carimbo de entrada aposto no mesmo, a fls. não numeradas do PAT RG2).

AA. Em 14 de Abril de 2008 os serviços da Impugnante expediram através de correio registado, pedido de revisão do acto tributário "por iniciativa da Administração Tributária" dirigido do Director-Geral dos Impostos, respeitante à retenção na fonte de IRC relativa aos dividendos distribuídos em

13 de Abril de 2004 (cf. requerimento inicial a fls. 1 a 23 e registo aposto no sobrescrito de remessa a fls. com numeração ilegível, todas do processo de revisão apenso, adiante designado PAT REV e talão de aceitação do registo dos CTT a fls. 157, dos autos).

BB. Em 15 de Abril de 2008 o pedido de revisão oficiosa do acto tributário identificado no ponto anterior deu entrada no serviço de finanças do Porto 5 (cf. carimbo de entrada aposto a fls. 1 do PAT REV).

CC. Em 18 de Março de 2009 a participação detida pela Impugnante no capital social do B……. correspondia a um valor de aquisição mínimo de EUR 20.000.000,00 (cf. relatório de auditoria de dados relativos à situação das acções da A……. no B…… e declaração, contrato de compra e venda de acções e declaração, respectivamente a fls. 178-179, 180, 181 a 184 e 185, e respectivas traduções certificadas a fls. 167 a 177 dos autos).

DD. A PI da presente impugnação deu entrada na (então) repartição de finanças do 3.º bairro fiscal de Lisboa em 5 de Janeiro de 2009 (cf. carimbo aposto a fls. 3 dos autos).

III. 1.2 Factos não provados

1. Que até ao momento da interposição da presente impugnação tenha sido proferida decisão pela Administração tributária relativamente ao pedido de revisão oficiosa respeitante à retenção na fonte de IRC pelos dividendos distribuídos em 13 de Abril de 2004 identificado em CC dos factos provados

2. Que até ao momento da interposição da presente impugnação tenha sido proferida decisão pela Administração tributário relativamente à reclamação graciosa respeitante à retenção na fonte de IRC pelos dividendos distribuídos em 6 de Abril de 2006, identificada no ponto Z dos factos provados

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que apreciar este recurso que nos vem dirigido.

Dispõe o artigo 635º do NCPC que, o recorrente no recurso que dirigir contra a sentença pode delimitar a sua discordância relativamente a essa sentença, quer de âmbito objectivo, quer de âmbito subjectivo, sendo que nas conclusões desse mesmo recurso o recorrente pode restringir, expressa ou tacitamente, o objeto inicial do recurso, cfr. n.º 4 daquele artigo 635º e 639º, n.º 1, ambos do NCPC.

E é este objecto do recurso, constituído pelos fundamentos por que o recorrente pede a alteração ou anulação da decisão, cfr. art. 639º, n.º 1, que será conhecido pelo Tribunal de recurso, cfr. arts. 652º, 656º, 657º e 659º, todos do NCPC, estando, portanto, esse conhecimento balizado e limitado pelas questões suscitadas pelo recorrente nas conclusões das suas alegações.

Face aos fundamentos e sentido do segmento decisório da sentença recorrida, a Fazenda Pública identifica do seguinte modo a questão a tratar no presente recurso:

o thema decidendum, assenta em saber se pelo facto de se ter retido na fonte, à taxa liberatória de 25% e 20%, os dividendos distribuídos pelo B……. à impugnante, violava o princípio da livre circulação de capitais, em razão da localização da sede da impugnante, ou seja, se haveria ou não uma diferença de tratamento entre residentes e não residentes, sendo o regime mais gravoso para os não residentes em comparação com os residentes.

E, efectivamente, o teor das 8 conclusões do seu recurso prendem-se com este assunto e com esta temática.

Porém, nos artigos 10º a 14º do corpo das suas alegações, a recorrente "revisita" uma questão que se prende com o facto de a impugnante não ter nomeado representante legal, encontrando-se por isso limitada quanto ao exercício dos seus eventuais direitos que se prendem com a dedução de reclamação, recurso ou impugnação.

Esta questão foi julgada improcedente na sentença recorrida, fundamentando-se essa decisão com princípios constitucionais e princípios de direito comunitário. É certo, que nesta sua alegação a recorrente não explica porque razão se decidiu menos bem na decisão recorrida, nem esgrime argumentos que possam afastar o discurso bem fundamentado da sentença recorrida, limitando-se a, de forma muito insipiente, invocar o disposto nos vários números do artigo 19º da LGT, parecendo, mesmo, que nem pretende pôr em causa o que se decidiu a esse respeito no Tribunal *a quo*.

E, na verdade, percebe-se esta argumentação frouxa e insipiente, sem continuidade nas respectivas conclusões do recurso, porque tem sido entendimento deste Supremo Tribunal e do Tribunal de Justiça da União, precisamente o contrário daquilo que vem alegado pela recorrente, ou seja, mesmo que o interessado impugnante (gracioso ou contencioso) não tenha designado representante em Portugal para efeitos tributários, tal nunca poderá implicar uma restrição ao seu direito de acção em juízo, sob pena de inconstitucionalidade por compressão ilegítima do princípio da tutela jurisdicional efectiva e violação do disposto no art. 20º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 29/10/2014, recurso n.º 01502/12 e ainda o acórdão do TJUE proferido no Proc. n.º C-267/09, de 5 de Maio de 2011.

E portanto, face a este entendimento uniforme, ainda que tal questão fizesse parte do núcleo cognoscível do objecto deste recurso, que não faz, sempre seria julgada improcedente, por afrontar de forma directa e imediata princípios estruturantes e constitucionais próprios do Estado de Direito.

Feita esta curta chamada de atenção, há agora que conhecer do *thema decidendum* do presente recurso e que se encontra concretamente identificado nas 8 conclusões propostas pela recorrente Fazenda Pública.

Na sentença recorrida, após se ter feito uma enunciação exaustiva da jurisprudência comunitária sobre a matéria, concluiu-se que se verificava a ilegalidade apontada às liquidações impugnadas, no essencial, com base em diversos fundamentos, entre os quais "*…a nossa legislação não sujeita a retenção na fonte à prova de que os rendimentos tributados são deduzidos no país de residência.*

Acresce o facto de a legislação holandesa consagrar a "participation exemption", isentando de tributação os dividendos auferidos, designadamente pelas C……, como é a impugnante, desde que haja uma participação superior a 5%, o que também sucede no caso em apreço, não sendo considerados custos nem podendo ser deduzidos os valores suportados no estado fonte, a título de retenção na fonte, exceptuando alguns casos de países em vias de desenvolvimento (cf. arts. 10.º e 13.º, do Wet op de vennootschapsbelasting, e 31.º, do Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).".

Tratam-se de argumentos determinantes para a procedência da acção, como mais adiante veremos, que não são verdadeiramente postos em causa nas alegações do recurso que nos vem dirigido.

Sobre a tributação de dividendos distribuídos por sociedade residente em Território Nacional a sociedade não residente, com sede nos Países Baixos, já este Supremo Tribunal se pronunciou por diversas vezes, estando a questão devidamente identificada no acórdão datado e 09/07/2014, recurso n.º 01435/12, Pleno, que aliás se fundamenta na diversa jurisprudência e doutrina emanada do Tribunal de Justiça da União, sobre esta concreta matéria.

Assim, e porque entendemos que a concreta situação dos autos não diverge de modo substancial daquelas situações já tratadas por este Supremo Tribunal e, em particular, da situação tratada neste acórdão anteriormente referido, seguir-se-á de perto a fundamentação que aí se expendeu.

"*…sobre tal questão o Tribunal de Justiça, por despacho de 18.06.2012, proferido no processo C-38/11 (In http://eur-lex.europa.eu), depois de ponderar que, no processo principal, o Supremo Tribunal Administrativo não apresentou a convenção destinada a evitar a dupla tributação como fazendo parte do quadro jurídico aplicável ao processo, declarou que:*

1) Os artigos 63.º TFUE e 65.º TFUE opõem-se à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que não permite a uma sociedade residente noutro Estado-Membro que detém, numa sociedade residente em Portugal, uma participação superior a 10%, mas inferior a 20%, obter a isenção do imposto retido na fonte sobre as distribuições de dividendos efetuadas pela sociedade residente em Portugal e sujeita assim esses dividendos à dupla tributação económica, ao passo que, quando os dividendos são distribuídos às sociedades acionistas residentes em Portugal e que detêm o mesmo tipo de participação, essa dupla tributação económica dos dividendos é evitada. Quando um Estado-Membro invoca uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada com outro Estado-Membro, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se há que tomar em consideração essa convenção e, sendo caso disso, verificar se esta permite neutralizar os efeitos da restrição à livre circulação de capitais.

2) Os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE opõem-se à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que permite que uma sociedade residente noutro Estado-Membro que detém, numa sociedade residente em Portugal, uma participação superior a 20% obtenha o reembolso do imposto retido na fonte sobre as distribuições de dividendos efetuadas pela sociedade residente em Portugal unicamente se tiver detido essa participação de modo ininterrupto durante dois anos, tornando assim mais morosa a eliminação da dupla tributação económica relativamente às sociedades acionistas residentes em Portugal que detêm o mesmo tipo de participação. Quando um Estado-Membro invoca uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada com outro Estado-Membro, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se há que tomar em consideração essa convenção e, sendo caso disso, verificar se esta permite neutralizar os efeitos da restrição à liberdade de estabelecimento.

Na sequência da decisão do Tribunal de Justiça o acórdão fundamento delimitou a questão controvertida como sendo a de saber «se efectivamente, a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos permite neutralizar os efeitos da restrição à livre circulação de capitais ou à liberdade de estabelecimento, ou, (…) por outras palavras (…) se o valor do imposto retido em Portugal poderia vir a ser recuperado nos Países Baixos».

E sobre tal questão, depois de ponderar que, a ser correcta a tese da recorrente e estando o valor retido em Portugal isento nos Países Baixos, não constituía aí «base tributável de imposto sobre o rendimento/capitais, pelo que não haveria lugar a crédito de imposto» e, «assim não haveria possibilidade de recuperar o imposto retido em Portugal» o acórdão fundamento veio a concluir que, para se poder chegar a essa conclusão havia que «apurar factos, nomeadamente, saber se tais dividendos foram ou não declarados nos Países Baixos» e havia «que trazer aos autos as normas legais que a recorrente refere como vigentes nos Países Baixos», decidindo, em consequência «a revogação da decisão recor-

rida, com a baixa dos autos tendo em vista a aquisição das normas legais aplicáveis e ampliação da matéria de facto pertinente, a fim de se confirmar ou não o alegado pela recorrente.»

…o Acórdão… — em cumprimento, após reenvio prejudicial, da pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia em sede do Despacho Fundamentado proferido no Processo C-38/11 —, considera que o tratamento fiscal conferido nos Países Baixos aos dividendos em causa — maxime a sua isenção de tributação — é decisivo para determinar a existência ou não do crédito de imposto e, desse modo, para aferir da eventual neutralização pelo artigo 24º, n.º 4, da CEDT Portugal/Países Baixos da discriminação decorrente da tributação em sede de IRC de tais rendimentos.

(…)

Com efeito, bem pelo contrário, a mais recente jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem-se pronunciado, por diversas vezes…no sentido de que o regime português de tributação por retenção na fonte com natureza definitiva dos dividendos distribuídos a sociedades não residentes, mas residentes em estados membros da UE é discriminatório e violador dos princípios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento no Estado da residência, não se permitindo aí a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago em Portugal – cf. Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 29.02.2012, recurso 1017/11, de 28.11.2012, recurso 482/10, de 29.05.2013, recurso 322/13, de 27.11.2013, recurso 654/13, de 18.12.2013, recurso 568/13, de 09.04.2014, recurso 1318/13 e de 21.05.2014, recurso 1192/13, todos in www.dgsi.pt.

… cumpre decidir a questão objecto do recurso que, tal como a recorrente a configura nas suas alegações, é a de saber se o regime decorrente do artigo 24º, nºs 2 e 4, da CEDT Portugal/Países Baixos encerra a concessão de um crédito de imposto no Reino dos Países Baixos, equivalente ao imposto suportado em Portugal, e permite neutralizar os efeitos lesivos, assentes na incompatibilidade com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE (ex-artigo 56.º do TCE), do tratamento diferenciado em sede de IRC entre accionistas residentes e não residentes.

(…)

…entendemos, de acordo com o que vem sendo dito, de forma clara, pela jurisprudência do TJUE, que "quando um Estado-Membro invoca uma convenção celebrada com outro Estado-Membro, destinada a evitar a dupla tributação, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se há que tomar em consideração essa convenção no litígio no processo principal e, sendo caso disso, verificar se esta convenção permite neutralizar os efeitos da restrição à livre circulação de capitais" (Ac. do TJUE proferido no processo C-379/05, Amurta SP contra Inspecteur van de belastingdienst/Amsterdam)

Como sublinha, João Félix Pinto Nogueira (Neutralização na distribuição de dividendos a sociedades não residentes, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano VI, tomo 3, pag.313) o TJUE não se prende com a forma jurídica que assuma o crédito, e tem aceitado que a neutralização possa ocorrer tanto como consequência de um crédito integral, como por força de um crédito ordinário.

Porém, não basta a previsão de um qualquer método de crédito na convenção sendo necessária uma neutralização efectiva, isto é, que o sujeito passivo seja efectivamente capaz de imputar toda a retenção sofrida na fonte em imposto a suportar no Estado da residência.

Como ficou expresso no despacho do Tribunal de Justiça de 18 de Junho de 2012, proferido no processo C-38/11, na sequência de pedido de decisão prejudicial suscitado no âmbito do acórdão fundamento, "o Tribunal de Justiça já declarou, relativamente ao método de imputação para a prevenção da dupla tributação, que a aplicação desse método deve permitir que o imposto sobre os dividendos cobrado no Estado de residência da sociedade que procede à distribuição desses dividendos seja totalmente imputado ao imposto devido no Estado de residência da sociedade beneficiária, de modo a que, se sobre os dividendos recebidos por essa sociedade incidir, no final, uma tributação superior à que incide sobre os dividendos pagos a sociedades residentes no primeiro Estado-Membro, essa carga fiscal superior já não seja imputável ao Estado de residência da sociedade distribuidora, mas ao Estado de residência da sociedade beneficiária, que exerceu o seu poder tributário (….).

Por conseguinte, a diferença de tratamento decorrente da retenção na fonte no Estado de residência da sociedade que procede à distribuição dos dividendos só pode ser neutralizada através deste método de imputação se os dividendos provenientes do Estado-Membro de residência da sociedade que procede à distribuição forem suficientemente tributados no outro Estado-Membro. Ora, se esses dividendos não forem tributados ou não o forem num montante suficiente, não é possível imputar o montante de imposto cobrado no Estado-Membro de residência da sociedade que procede à distribuição, ou uma fracção dele» (v. acórdãos de 19 de Novembro de 2009, Comissão/Itália, C-540/07, de 3 de Junho de 2010, Comissão/Espanha, C-487/08, e de 20 de Outubro de 2011, Comissão/Alemanha, C-284/09, Colet., p. I-0000, n.º 63).).

Quer isto dizer, tal como concluiu o TJUE, que para se alcançar a neutralização é necessário que os dividendos distribuídos sejam efectivamente tributados no Estado da residência. Se o não forem, ou não o forem a um nível suficiente, então não se produz a total anulação dos efeitos discriminatórios

provocados pela originária retenção na fonte e não há neutralização (Vide neste sentido, João Félix Pinto Nogueira, ob. citada, pag.313.).

Também neste sentido, e na sequência desta jurisprudência do TJUE, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado por diversas vezes que o regime português de tributação por retenção na fonte com natureza definitiva dos dividendos distribuídos a sociedades não residentes, mas residentes em estados membros da UE é discriminatório e violador dos princípios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento no Estado da residência, não se permitindo aí a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago em Portugal – cf. acórdãos supracitados em 6.3.

Ora no caso em apreço, tal como no caso sobre que versou o acórdão fundamento estava em causa a CEDT Portugal/Países Baixos a qual, juntamente com as normas internas de tributação em IRC e as normas legais vigentes nos países baixos, faz parte do quadro jurídico aplicável com vista a aferir da possibilidade de neutralização dos efeitos de restrição à livre circulação de capitais provocados pela originária retenção na fonte.

O método de prevenção da dupla tributação está previsto no artigo 24.º daquela Convenção, que dispõe no seu n.º 2:

«Os Países Baixos, ao tributarem os seus residentes, podem incluir na base sobre a qual esses impostos incidem os elementos do rendimento do capital que, de acordo com o disposto nesta convenção, podem ser tributados em Portugal".

E, no n.º 4, acrescenta-se: "(...) os Países Baixos concedem uma dedução do imposto dos Países Baixos assim calculado relativamente aos elementos do rendimento e do capital que, nos termos do n.º 2 do artigo 10º, do n.º 2 do artigo 11º, do n.º 2 do artigo 12º, do n.º 5 do artigo 13º, do n.º 1, alínea b), do artigo 14º, do artigo 16º, do artigo 17º, do n.º 3 do artigo 18º e dos nºs 1 e 2 do artigo 23º desta Convenção, podem ser tributados em Portugal na medida em que tais elementos estejam incluídos na base referida no n.º 2. O montante desta dedução será equivalente ao imposto pago em Portugal sobre esses elementos do rendimento ou do capital, mas não excederá o montante da redução que seria concedida se os elementos do rendimento ou do capital assim incluídos fossem os únicos elementos do rendimento ou do capital isentos de imposto dos Países Baixos de acordo com as disposições da legislação dos Países Baixos relativa à eliminação de dupla tributação".

A convenção adoptou assim um método de crédito ordinário de imposto em que a dedução permitida pelo Estado da residência é limitada à fracção do respectivo imposto correspondente aos rendimentos com origem no outro Estado.".

No caso *sub judice*, tal como na situação concreta relatada no acórdão acabado de citar, a diferença de tratamento decorrente da retenção na fonte efectuada a título definitivo e à taxa de 10%, sobre os dividendos distribuídos à impugnante, aquando da distribuição de dividendos pelo B……., SA, só pode ser neutralizada, nos termos da legislação nacional e da CDT, se tais dividendos forem suficientemente tributados no outro Estado-Membro (Holanda).

Já vimos, que um dos fundamentos para a procedência da impugnação foi precisamente o facto de na sentença recorrida se ter tido em consideração a legislação dos Países Baixos sobre esta matéria que consagra "*...a "participation exemption", isentando de tributação os dividendos auferidos, designadamente pelas C……., como é a impugnante, desde que haja uma participação superior a 5%, o que também sucede no caso em apreço, não sendo considerados custos nem podendo ser deduzidos os valores suportados no estado fonte, a título de retenção na fonte, exceptuando alguns casos de países em vias de desenvolvimento (cf. arts. 10.º e 13.º, do Wet op de vennootschapsbelasting, e 31.º, do Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).*".

Como logo de início se fez notar, este é um argumento preponderante para a procedência da impugnação e a recorrente não põe em causa no seu recurso que assim seja, isto é, que a recorrida beneficie de um regime de isenção no tocante a estes rendimentos e que tal regime de isenção resulte dos preceitos legais invocados na sentença recorrida.

E, portanto, contrariamente ao decidido naquele acórdão anteriormente citado, no presente recurso temos suficientemente adquirido nos autos o regime de tributação dos dividendos nos Países Baixos e podemos concluir que se trata de um regime que não permite a neutralização da tributação, ainda que por via da aplicação da CDT, impondo-se, por conseguinte, a anulação das liquidações, tal como decidido na sentença recorrida.

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

D.N.

Lisboa, 12 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Assunto:

Competência em razão do território.

Sumário:

I — O artigo 6 do Decreto-Lei n.º 433/99 que aprovou o CPPT integra as disposições especiais e visa regular para efeitos de competência territorial os serviços do Ministério das Finanças e das Alfândegas distribuídos pelo território nacional de modo a evitar situações de conflito entre eles.

II — A DGAV não integra nenhuma dessas entidades — repartições de finanças, tesourarias da Fazenda Pública Mº das Finanças e órgãos e postos aduaneiros da DGAIEC.

A DGAV é uma das demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos a que se refere o artigo 1.º, n.º 3 da LGT.

Donde o Tribunal Tributário de 1.ª Instância territorialmente competente para conhecer da legalidade da liquidação da taxa imposta por essa entidade não pode deixar de ser, por força do disposto no artigo 12/2 do CPPT o tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do contribuinte.

Processo n.º 611/14-30.
Recorrente: A……...
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

RELATÓRIO

Não se conformando com a sentença do TAF de Penafiel, que julgou incompetente em razão do território o TAF de Penafiel e competente o Tribunal Tributário de Lisboa, veio a impugnante A……..., dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

"*1- A autora do acto impugnado, nos autos a Direcção Central de Alimentação e Veterinária, é uma entidade pública, não integrada na Administração Tributária, mas legalmente incumbida da liquidação e cobrança do tributo subjacente àquele acto (relativo à Taxa de Segurança Alimentar Mais).*

2- Assim a competência territorial para julgar em 1ª Instância a impugnação do acto em causa é regulada pelo artigo 2º do artigo 12 do CPPT segundo o qual os processos referentes a actos tributários praticados por outros serviços da administração tributária (que não integrados na A.T. - esses casos estão previstos no n.º 1 do mesmo artigo 12) podem ser julgados pelo tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte.

3- No caso vertente o tribunal da área da sede da ora recorrente é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel pelo que tendo nele dado entrada a presente impugnação não se encontra verificada a excepção da incompetência territorial decidida.

4- O n.º 4 do artigo 6º do Dec lei nº433/99 de 26 de Outubro segundo o qual no caso dos tributos não administrados pela AT se consideram "órgãos periféricos locais os territorialmente competentes para a sua liquidação e cobrança e órgãos periféricos regionais os imediatamente superiores" não é aplicável nas situações em que está em causa um procedimento tributário para o qual a competência da Administração não depende de uma distribuição de base geográfica, estando antes organicamente centralizada. Em tais casos, não se colocando qualquer questão de competência territorial dos serviços, não existe de todo o problema da qualificação dos serviços responsáveis pela liquidação e cobrança dos tributos (se são órgãos centrais, periféricos regionais ou periféricos locais).

5- É o que acontece com o procedimento da "Taxa de Segurança Alimentar Mais" liquidada e cobrada pela DGAV razão pela qual aquele preceito é inteiramente irrelevante para a questão de saber qual o tribunal territorialmente competente para o julgamento da presente lide.

Deve o recurso ser julgado procedente anulando-se a sentença."

Não houve contra alegações.

O Mº Pº neste tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada e não foi objecto de contestação pelas partes:

1º A impugnante veio propor a presente impugnação judicial da liquidação da taxa a que se refere a notificação de folhas 81 da autoria da Direcção Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar.

2º A referida Direcção Geral tem sede em Lisboa.

3º A notificação de folhas 81 dos autos notificava a ora impugnante para pagar à DGAV a taxa liquidada no valor de €3 290,40.

De direito:

A Mª juiz "a quo," perante esta factualidade, tendo em conta que o local da sede do autor da liquidação da taxa impugnada era em Lisboa, face ao preceituado no artigo 12/1 do CPPT porque o Tribunal competente "ex vi" do disposto no preceito citado era o Tribunal Tributário de Lisboa, julgou verificada a excepção dilatória da incompetência do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, em razão do território, e declarou-o incompetente para conhecer da acção e julgou territorialmente competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

A recorrente pugna, como se vê das suas conclusões pela competência territorial do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

Entendeu a Mª juiz recorrida que a DGVA, entidade liquidadora da taxa impugnada, deveria "in casu" ser considerada como órgão periférico local por força do disposto no artigo 6º do Dec Lei 433/99 que aprovou o CPPT.

E qualificando-o como tal, face ao preceituado no artigo 12.º do CPPT considerou verificar-se a excepção dilatória da incompetência territorial do TAF de Penafiel que havia sido até suscitada pelo Mº Pº e julgou competente para conhecer da impugnação o Tribunal Tributário de Lisboa já que estipula o n.º 1 do citado artigo 12 que "os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1ª instância pel tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução."

Mas não tem razão.

O artigo 6.º do Dec-Lei n.º 433/99 que aprovou o CPPT integra as disposições especiais e visa regular para efeitos de competência territorial os serviços do Ministério das Finanças e das Alfândegas distribuídos pelo território nacional de modo a evitar situações de conflito entre eles.

E o artigo 12.º n.º 1 do CPPT vem numa visão lógica e congruente definir qual o tribunal territorialmente competente para conhecer dos actos tributários, por esses serviços praticados, susceptíveis de impugnação o judicial ou as execuções que por força da lei devam ser instauradas nesses mesmos serviços periféricos locais.

Mas a DGAV não integra nenhuma dessas entidades - repartições de finanças, tesourarias da Fazenda Pública, Mº das Finanças e órgãos e postos aduaneiros da DGAIEC.

A DGAV como bem salienta o Mº Pº neste Tribunal é uma das demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos a que se refere o artigo 1º, nº3 da LGT.

E sendo assim, o Tribunal Tributário de 1ª Instância territorialmente competente para conhecer da legalidade da liquidação da taxa imposta por essa entidade não pode deixar de ser, por força do disposto no artigo 12.º/2 do CPPT, o tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do contribuinte ou seja "*in casu*" o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel já que a autora tem a sua sede em Alfena – Valongo.

DECISÃO:

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em dar provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar territorialmente competente para conhecer da acção o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 12 de Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Acto tácito. Dever de decidir. Dever de pronúncia.

Sumário:

I — O conhecimento oficioso de questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa só pode ocorrer quando o juiz entenda que as mesmas devem ser julgadas procedentes, caso contrário, ao conhecer das mesmas pratica um acto inútil proibido por lei, cfr. art. 130º do CPC.

II — Só se forma acto tácito de indeferimento quando a entidade a quem a pretensão foi dirigida tenha competência para dela conhecer e se verifiquem todos os pressupostos procedimentais subjectivos e objectivos.

Processo n.º: 1154/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorre da sentença do TAF do Porto, datada de 23/07/2014, que julgou procedente a presente Reclamação de Actos do Órgão de Execução fiscal que contra si havia sido intentada por A……...

Terminou as suas alegações, formulando as seguintes conclusões:

A. O douto Tribunal a quo dever-se-ia ter pronunciado sobre a questão da intempestividade do pedido objeto dos presentes autos, o que leva à caducidade do direito da presente ação;

B. Em causa nos presentes autos está o prazo de reclamação, nos termos do art. 276.º do CPPT, contra o ato reclamado, in casu, o supra aludido despacho de 14-01-2013, prazo este de 10 dias após a notificação da decisão (art. 277.º, n.º 1, do CPPT);

C. Esta questão, não obstante ter sido suscitada pela Administração Tributária nos presentes autos e ser de conhecimento oficioso, não mereceu qualquer atenção ou pronúncia por parte do douto Tribunal recorrido;

D. O despacho reclamado data de 14-01-2013, foi notificado ao Reclamante em 28-01-2013, mas a reclamação só foi apresentada em 25-02-2013;

E. O prazo de 10 dias para apresentação de reclamação contra o despacho de 14-01-2013, nestes autos o ato reclamado, não foi suspenso nem interrompido;

F. Ainda que se admita a validade do apoio judiciário concedido para efeitos de custas judiciais, o que só por mera hipótese académica se admite, certo é, porém, que, para efeitos de propositura de ação judicial, vulgo reclamação contra o ato do órgão de execução fiscal nos termos do art. 276.º do CPPT, o apoio judiciário concedido não tem qualquer efeito suspensivo ou interruptor do prazo de 10 dias, previsto no art. 277.º, n.º 1, do CPPT;

G. A reclamação intentada em 25-02-2013 é manifestamente intempestiva, nos termos do art. 277.º, n.º 1, do CPPT, que estabelece o prazo de dez dias para a dedução da reclamação após a notificação da decisão;

H. Este é um prazo de caducidade, perentório, e de conhecimento oficioso;

I. Neste sentido, vide Ac. do STA proferido no Processo n.º 0875/09, datado de 12-11-2009, e Ac. do STA, de 25-09-2013, proferido no Processo n.º 01378/13;

J. Como tem sido reiterada e uniformemente afirmado na jurisprudência do STA, a intempestividade de meio impugnatório usado pelo interessado determina desde logo a não pronúncia do tribunal no tocante às questões de mérito que tenham sido suscitadas na petição, ainda que de conhecimento oficioso, na exata medida em que, quanto ao mérito, a lide impugnatória não chega a ter o seu início (cfr. Acórdãos de 21-05-2008, proc. n.º 293/08; de 03- 12-2008, proc. n.º 803/08; de 11-02-2009, proc. n.º 802/08; e de 25-03-2009, proc. n.º 196/09);

K. Ultrapassada a fase liminar, verificada a caducidade do direito de ação, por extemporaneidade da petição apresentada, impõe-se a absolvição da Fazenda Pública do pedido, uma vez que a caducidade do direito de ação obsta à produção do efeito jurídico dos factos articulados pelo Reclamante - vide Ac. STA, de 22-05-2013, proferido no Processo n.º 0340/13;

L. A reclamação sub judice é intempestiva e, consequentemente, verifica-se a exceção de caducidade do direito de ação, que obsta ao prosseguimento do processo e dá lugar à absolvição da Fazenda Pública do pedido;

M. Nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art. 257.º do CPPT, o pedido de anulação de venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da AT que, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, sendo que, decorrido o prazo de 45 dias sem qualquer decisão expressa, o pedido de anulação da venda é considerado indeferido;

N. Estabelece o art. 257.º, n.º 7, do CPPT, que "da decisão, expressa ou tácita, sobre o pedido de anulação da venda cabe reclamação nos termos do artigo 276.º";

O. Atendendo à unidade do sistema jurídico verifica-se que não foi utilizada uma presunção de indeferimento, mas sim uma ficção de indeferimento; com efeito, prevê-se que, findo aquele prazo, sem decisão expressa, considera-se que o pedido foi indeferido;

P. Em causa está uma ficção jurídica;

Q. Ao estipular-se legalmente que se considera indeferido o pedido, mais não está do que a ficcionar-se um ato de indeferimento, ato esse que se sabe que não existiu mas que, para todos os efeitos, incluindo a abertura da via contenciosa, se "considera" que existe;

R. O que se prevê é que perante a decisão tácita ou expressa, se reclame no prazo de 10 dias e, exatamente, por isso é que o n.º 6 do art. 257.º do CPPT prevê expressamente que a decisão que for proferida tem que ser notificada ao interessado dentro do prazo de reclamação do indeferimento tácito;

S. Se atentarmos nas diversas normas relativas a prazos de decisão por parte de órgãos administrativos, sempre que se prevê a figura do indeferimento tácito, também se prevê que, para efeitos de impugnação, se presume esse indeferimento tácito;

T. Portanto, nesses casos, restringe-se o efeito da presunção de indeferimento à abertura da via contenciosa, de onde decorre a possibilidade de uma eventual decisão posterior do órgão administrativo em caso de não utilização dessa via judicial;

U. Se o contribuinte quiser, pode aproveitar a abertura da via contenciosa que lhe é conferida, decorrente da presunção de indeferimento mas, caso o não queira, poderá simplesmente aguardar a decisão administrativa e isto porque a presunção de indeferimento é instituída em benefício do peticionante e não da Administração;

V. Mas, o que se prevê no art. 257.º do CPPT é que se considera o pedido indeferido, isto é, considera-se proferida uma decisão de indeferimento, com todos os efeitos legais daí decorrentes (incluindo o impedimento de "nova" decisão);

W. Cumpre salientar que são substancialmente diferentes os efeitos do decurso do prazo: (i) no caso das presunções em que se considera o pedido indeferido para efeitos de impugnação persiste o dever de decisão, mas (ii) no caso das ficções jurídicas estas são imediatamente eficazes e substituem-se à decisão que fosse de proferir para todos os efeitos legais;

X. Atenta a natureza tácita do ato reclamado, decorrente da ficção de indeferimento, considera a Recorrente que não é lícito imputar ao mesmo vícios relacionados com a não pronúncia quanto à tempestividade do pedido que o provocou ou quanto à exigência de cumprimento de formalidades;

Y. À data em que foi proferido o despacho reclamado já não era possível ao órgão de execução fiscal proferir decisão expressa sobre o pedido de anulação de venda (fruto do indeferimento tácito), mas o órgão de execução fiscal pronunciou-se e fundamentou de forma clara e precisa, os motivos pelos quais, à data do despacho reclamado, já não podia emitir qualquer pronúncia expressa sobre o pedido de anulação de venda;

Z. À data do despacho reclamado, o órgão de execução fiscal somente se poderia pronunciar e fundamentar sobre a "não decisão expressa quanto ao pedido de anulação de venda", sendo que esta "não decisão expressa" se prendia apenas com o indeferimento tácito entretanto verificado por força de lei (art. 257.º, n.ºs 4 e 5 do CPPT);

AA. Com a denominada ficção de indeferimento, existe impedimento legal de apreciar o pedido de anulação de venda após os referidos 45 dias à luz dos fundamentos previstos para a anulação nos termos daquele art. 257.º do CPPT;

BB. A douta sentença recorrida incorreu em erro de julgamento de direito, violando o disposto no art. 257.º do CPPT, erro que ora se invoca para todos os legais efeitos;

CC. Quanto ao pedido de anulação de venda, a competência para a sua apreciação passou a caber, desde 01-01-2012, em primeira mão, ao órgão periférico regional da AT, cabendo, da decisão, expressa ou tácita, reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância, nos termos do art. 276.º do CPPT;

DD. No regime atualmente vigente, o tribunal não pode decidir a anulação de venda em primeira mão, apenas lhe competindo apreciar, em sede de reclamação judicial, uma decisão expressa do órgão periférico regional da AT ou o indeferimento tácito que tenha ocorrido;

EE. O tribunal não pode pronunciar-se sobre a anulação de venda, uma vez que a sua apreciação encontra-se, em primeira mão, dependente da realização de valorações próprias do exercício da função administrativa e tributária;

FF. Assim, por ter decidido de forma divergente, a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento de direito, porquanto fez errónea interpretação do disposto nas normas legais aplicáveis ao caso, mais concretamente do disposto nos n.ºs 4 e 5 do art. 257.º do CPPT.

NESTES TERMOS, nos melhores de direito e sempre com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, DEVE ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença proferida em primeira instância nos moldes acima expostos.

ASSIM SENDO, COMO É TIMBRE, SE FARÁ A *CONSTANS, PERPETUA ET VERA JUSTITIA*!

O recorrido apresentou contra-alegações, tendo também terminado com as seguintes conclusões:

I-Invoca a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA), em sede de recurso, que a reclamação que dá origem aos presentes autos é intempestiva, por força de ter decorrido o prazo para a apresentar, nos termos do disposto no artigo 277.º, do CPPT;

II-Não se tendo pronunciado o Tribunal a Quo acerca desta questão, mas sim de matéria diversa, motivo pelo qual invoca a nulidade da presente sentença, nos termos do disposto no artigo 615.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

III-Tal como está consagrado na douta sentença - que o Recorrido acompanha na íntegra - este reclama efectivamente do despacho de "não decisão" emanado pelo órgão tributário competente,

Motivo pelo qual,

IV-Não é de aplicar a norma do artigo 277.º, n.º 1 do CPPT, conforme alegado pela Recorrente.

V-Assistiria razão à Recorrente, caso o ora Recorrido reclamasse da decisão de indeferimento tácito, o que nunca foi o caso.

VI-Face ao exposto, não pode colher a posição da recorrente, Fazenda Pública, de que o Tribunal a quo não se pronunciou sobre a questão da reclamação, quando apenas o que sucede é que este doutamente não acompanha a tese defendida pela Ré.

Face ao exposto,

VII-O pedido de nulidade da sentença pela recorrente deverá improceder, o que se requer para todos os efeitos legais.

VIII-Devendo o recurso interposto pela Ré ser considerado totalmente improcedente, mantendo-se a douta sentença proferida pelo Tribunal a quo nos seus precisos termos.

Termos em que e V. Exa. certamente suprirá,

Deverá a nulidade da sentença invocada pela Recorrente improceder e, em consequência,

Deverá o presente recurso ser julgado improcedente, por não provado, confirmando a decisão proferida pelo Tribunal a Quo, com todos os efeitos legais.

Tudo com as necessárias consequências legais.

Já neste Supremo Tribunal o Exmo. Procurador geral-Adjunto emitiu o seguinte parecer:

A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, exarada a fls. 176/184, em 23 de Julho de 2014.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 199/203, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem os elementos necessários à sua apreciação, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 213/214 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Além do mais, como deflui das conclusões A) a L) das alegações de recurso da recorrente, esta invoca omissão de pronúncia por banda do tribunal recorrido quanto à questão da intempestividade da interposição da RAOEF.

Existe omissão de pronúncia quando se verifica a violação do dever processual que o tribunal tem em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas.

Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou de direito sobre que existem divergências, formuladas com base em alegadas razões de facto e de direito.

Nos termos do disposto no artigo 608.º/1 do NCPC a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, sendo certo que nos termos do número 2 o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excepto aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Como resulta dos autos, nomeadamente de fls. 38/39, na sequência da apresentação da RAOEF, a Administração Tributária manteve o acto reclamado de não apreciação do pedido de anulação da venda do imóvel, por alegada inexistência do dever de decidir, no entendimento expresso de que a reclamação foi apresentada para além dos 10 dias previstos no artigo 277.º/1 do CPPT.

Ou seja, a AT, expressamente, invocou a questão da caducidade do direito de acção, que, como é sabido, consubstancia excepção de conhecimento oficioso.

Como bem refere a recorrente, a sentença sindicada é omissa quanto a tal questão.

Tanto assim parece ser que nem sequer levou ao probatório a data da notificação do despacho reclamado nem a data da interposição da reclamação, elementos de facto, absolutamente, necessários para apreciação de tal questão.

A sentença recorrida, apenas, refere (fls. 183) que "O reclamante não reclama da decisão de indeferimento tácito, caso em que teria que intentar esta reclamação no prazo a que alude o n.º 1 do artigo 277, ex vi do artigo 276 e 257 n.º 7. Reclama do despacho de «não decisão.»"

Ora, temos como correcto que o despacho sindicado que não apreciou a alegada nulidade da venda do imóvel por, alegadamente, não existir dever de decisão, nos termos do disposto no artigo 257.º/5 do CPPT, é um acto lesivo proferido no âmbito do PEF, susceptível de reclamação ao abrigo do disposto no artigo 276.º do CPPT, dentro do prazo legal de 10 dias após notificação.

Parece, assim, certa a conclusão de que o tribunal de 1.ª instância não conheceu da invocada caducidade do direito de reclamação da decisão que não apreciou o pedido de anulação de venda, o que acarreta a nulidade da sentença recorrida, nos termos do estatuído no artigo 615.º/1/d) do CPC.

Nos termos do disposto no artigo 684.º/2 do CPC os autos devem baixar à 1.ª instância a fim de se fazer a reforma da decisão anulada.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso jurisdicional, e anular-se a sentença recorrida, por omissão de pronúncia, baixando os autos à 1.ª instância para se fazer a reforma da decisão anulada.

Cumpre decidir.

Na sentença recorrida entendeu-se ser relevante para a decisão dos autos a seguinte matéria de facto, que resulta assente com base na prova documental:

1 - Em 07/11/2008, foi instaurado o PEF 3174200801106333, em nome de A……., no valor de 1.734,57 euros, relativo a IRS do ano de 2007.

2 - Em 16/02/2011, foi efetuada a penhora no PEF referido e aps, do prédio urbano descrito na matriz predial urbana da freguesia de Sra. da Hora, Matosinhos, sob art. 2011 (doc. fls. 43).

3 - Em 30/01/2012, é proferido despacho para venda do bem penhorado na modalidade de venda por leilão eletrónico, para o dia 27/03/2012 pelas 10 horas (doc. fls. 72).

4 - Por ofício n.º 1106 de 06/02/2012, foi o ora reclamante notificado da data da venda do imóvel, tendo sido devolvido o aviso com menção de "não atendeu" (doc. fls. 78).

5 - Foi efetuado 2º aviso para notificação da data da venda do imóvel, tendo sido devolvido o mesmo com a menção de "não atendeu" em 29/02/2012, considerando-se notificado em 05/03/2012, que corresponde ao 3º dia útil posterior ao registo nos termos do art. 39º do CPPT (doc. fls. 90).

6 - No dia foi marcado para a venda, foi adjudicado o bem a BARCLAYS BANK PLC, pelo preço de 273.000,00 euros (doc. fls. 91).

7 - Por ofício n.º 2519 de 09/04/2012, foi o ora reclamante notificado da adjudicação do imóvel vendido, tendo sido devolvido o aviso com menção de "não atendeu" (doc. fls. 111).

8 - Em 19/06/2012, por certidão de notificação pessoal, foi o executado e ora reclamante, notificado da adjudicação do imóvel e do dever de entregar o bem (doc. fls. 118).

9 - Em 26/06/2012, o ora requerente requer apoio judiciário, dispensando a nomeação de patrono (doc. fls. 182).

10 - Em 03/07/2012, dá entrada no S.F de Porto 1, pedido a fls. 126, a pedir a anulação da venda dirigido ao TAF do Porto.

11 - Em 08/08/2012 pelo ofício n.º 49987 da OGDE, é notificado o mandatário do executado para aperfeiçoar a petição inicial, dirigindo-a ao órgão competente que ao caso, é o Diretor de Finanças do Porto (doc. fls. 188).

12 - Em 14/08/2012, o executado entrega a fls. 191, requerimento nesta DGDE, a pedir a anulação da venda alegando que:

a) Após o pagamento da primeira prestação do plano de pagamentos da divida em prestações acordado, não mais teve contacto com os autos, salvo a notificação para entrega do bem vendido.

b) Posto que não teve acesso às notificações enviadas pelo S.F. relativas à tramitação do processo, não reagiu atempadamente.

c) Pelo que pede a anulação da venda nos termos do art. 257º do CPPT, e as consequências legais.

13 - Por despacho de 14/1/2013 foi considerado não existir dever de decisão em face do disposto no nº. 5 do artigo 257º do CPPT. Na informação que serve de base ao despacho refere-se ainda a intempestividade do pedido. fls. 199 ss. do proc. ex. (27 destes autos).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

E a primeira questão de que cumpre conhecer passa por saber se ocorreu ou não a omissão de pronúncia que vem suscitada nas conclusões A. a L. do recurso interposto pela Fazenda Pública.

Lidas atentamente tais conclusões pode-se surpreender que aí se suscita a questão do não conhecimento por parte do Tribunal *a quo* da excepção da intempestividade (caducidade do direito de acção) da presente Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal.

Desde já se poderá afirmar com segurança que a questão da caducidade do direito de acção não foi devidamente suscitada pela recorrente nos presentes autos.

Na verdade, consultados os articulados e todos os documentos juntos aos autos, o único momento em que tal questão surge com alguma relevância é no despacho proferido ao abrigo do disposto no artigo 277º, n.º 2, do CPPT e que se encontra junto a fls. 38 e 39 dos presentes autos.

No entanto, a conclusão a que aí se chegou quanto à intempestividade deste meio de reacção contencioso, de acto praticado por órgão da AT, é claramente afastada pelo que vem alegado pela Fazenda Pública na sua contestação no artigo 3º, alíneas n), o), p) e q).

Nessas alíneas é indicada cronologicamente diversa factualidade concreta, que se considerou relevante e que é a seguinte:

"*n) Em 14/01/2013, foi proferido Despacho pela Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças do Porto, no sentido de não decisão sobre o pedido de anulação de venda, por se mostrar excedido o prazo perentório de 45 dias para a Administração Tributária se pronunciar sobre o mesmo, estatuído no n.º 5 do artigo 257.º do CPPT - cfr. fls. 25 a 29 dos autos;*

o) O teor do Despacho enunciado na alínea anterior foi inicialmente notificado ao ora Reclamante, na pessoa do seu mandatário, em 28/01/2013, através do ofício n.º 677/3174-30, de 24/01/2013, remetido pela carta registada com ref.ª dos CTT RD002636775PTcfr. fls. 140 a 145 dos autos;

p) Todavia, na notificação referida na alínea anterior só seguiram 4 folhas do Despacho, faltando por isso a quinta página. Pelo que, procedeu-se a nova notificação ao ora Reclamante, na pessoa do seu mandatário, em 13/02/2013, através do ofício n.º 1175/3174-30, de 08/02/2013, remetido pela carta registada com ref.ª dos CTT RD002636850PT - cfr. fls. 146 a 152 dos autos;

q) Em 25/02/2013, veio o ora Reclamante reclamar nos termos do artigo 276.º do CPPT, do ato de indeferimento tácito da anulação da venda;".

Ou seja, como claramente resulta da alegação desta matéria de facto, a agora invocada caducidade do direito de acção não se verifica, uma vez que a Fazenda Pública esgrime argumentos de facto –que constituem uma novidade face ao despacho proferido ao abrigo do disposto no art. 277º, n.º 2 do CPPT- que contradizem o que anteriormente havia sido referido e, consequentemente, não teria o Sr. Juiz a quo que dela conhecer (a não ser que o fizesse por mero exercício teórico).

E, por esta razão, está encontrada a justificação para o facto de o probatório da sentença recorrida ser omisso quanto às datas, quer da notificação do despacho reclamado, quer da interposição deste meio processual contencioso, não se verificando, por consequência, a omissão de pronúncia prevista no artigo 125º, n.º 1 do CPPT.

Na verdade, tendo a primeira notificação do despacho agora reclamado sido efectuada de forma imperfeita, como aliás é afirmado pela Fazenda Pública na referida alínea *p)* e tendo-se posteriormente efectuado nova notificação, desta feita, contendo todos os elementos relevantes, conforme, aliás, resulta do documento junto aos autos a fls. 20, só a partir desta segunda notificação é que se iniciaria o prazo para deduzir o presente meio contencioso.

Com esta segunda notificação, que no dizer da AT "*Anula e substitui a notificação anteriormente enviada*", cfr. fls. 20, é que o acto se deve considerar validamente notificado ao interessado e, portanto, só a partir da data da sua recepção, que a Fazenda Pública fixa no dia 13/02/2013, é que se inicia o prazo -10 dias- a que alude o artigo 277º, n.º 1 do CPPT.

Estando também alegado pela Fazenda Pública que a presente reclamação deu entrada nos serviços da AT no dia 25/02/2013 -data do registo do correio, cfr. fls. 26 dos autos-, último dia do prazo, uma vez que o dia 23/02/2013 corresponde a um Sábado, é evidente que a presente Reclamação sempre estaria em tempo.

Isto tudo para dizer que, não ocorrendo a excepção da caducidade do direito de acção, nem a mesma vindo arguida expressamente na contestação, antes alegando a Fazenda Pública, nesse seu articulado, factos que conduziriam à sua não verificação, não estava o Sr. Juiz *a quo* obrigado a emitir qualquer pronúncia quanto a esta mesma excepção, ainda que oficiosamente nos termos do disposto no art. 333º do Código Civil, uma vez que a lei impede a prática de actos inúteis no processo, cfr. art. 130º do NCPC.

Improcede, assim, a nulidade que vinha assacada à sentença recorrida.

Quanto aos demais fundamentos do recurso.

No essencial, discorda a Fazenda Pública da sentença recorrida porque aí se considerou que, "*...porque não há ato, e deve haver...há que anular o despacho, devendo o pedido do reclamante ser apreciado, ou apreciadas as questões que impeçam o seu conhecimento, como a eventual intempestividade...*".

Resumindo-se, entende o Sr. Juiz *a quo* que o acto praticado pela AT, e aqui impugnado, é um *não acto*, porque, ao invés de decidir a pretensão que lhe foi dirigida pelo interessado -anulação da venda-, a AT limitou-se a proferir um acto em que constatou que não poderia decidir porque, face ao tempo já decorrido sobre a data da apresentação da pretensão pelo interessado, sem que sobre a mesma tivesse recaído qualquer acto expresso, deveria considerar-se essa mesma pretensão indeferida nos termos do disposto no artigo 257º, n.º 5 do CPPT, que considera que na falta de decisão expressa nos prazos legalmente estabelecidos se deve considerar indeferida a pretensão.

Vejamos, então.

Como é sabido, a maioria da jurisprudência e da doutrina assim o referem, o indeferimento tácito só ocorre quando o órgão a quem foi dirigida a pretensão tem o dever, a obrigação, de decidir essa mesma pretensão que lhe foi dirigida, cfr. arts. 257º do CPPT, 56º da LGT e 9º do CPA. Trata-se de um "expediente processual", de uma ficção legal, destinada a permitir ao interessado reagir contra a inércia da administração, mas só ocorre quando o órgão a quem foi dirigida a pretensão tenha competência material para a decisão.

Contudo, para que se possa falar em indeferimento tácito, presumido ou ficcionado, é essencial que estejam preenchidos pela pretensão "…*todos os pressupostos procedimentais (subjectivos e objectivos)…para além da pretensão (inteligível), da competência e da inexistência de decisão expressa, também – a legitimidade do requerente, a tempestividade do pedido, a actualidade (não caducidade) do direito e a existência de um dever legal de decidir…",* cfr. M. Esteves de Oliveira e outros, CPA anotado, 2ª edição, pág. 485.

Portanto, constatada a não verificação de algum destes requisitos, deixa de se verificar a obrigação de decisão e, portanto, também não se pode formar o acto tácito, presumido ou ficcionado. Mas, o facto de a administração não ter o dever legal de decidir de mérito a questão que lhe é colocada, por exemplo, por extemporaneidade do pedido, não significa que a administração fique desobrigada de se pronunciar sobre o assunto que lhe foi dirigido, quanto mais não seja, como bem refere o Sr. Juiz *a quo*, decidindo que o pedido é extemporâneo.

Ora, e como bem salientou o Sr. Juiz *a quo*, a decisão administrativa aqui posta em crise é incongruente (definiu-a como *não acto*), se por um lado se pondera a extemporaneidade do pedido formulado pelo recorrido, o que afastaria desde logo a formação do acto tácito de indeferimento, por outro refere-se nada ter que se decidir, por se haver, precisamente, formado aquele indeferimento tácito.

Ou seja, a AT confundiu o seu dever de pronúncia sobre a pretensão que lhe foi dirigida, com o dever de emitir decisão sobre o mérito da pretensão que, como já vimos, não são a mesma coisa.

E, tendo-se decidido na sentença recorrida, no sentido de que à AT incumbe o dever de se pronunciar sobre a pretensão que lhe foi dirigida, não ocorre a violação do disposto no art. 257º do CPPT, não merecendo, por isso, a sentença recorrida qualquer censura, pelo que, improcedem a totalidade das conclusões apresentadas pela Fazenda Pública.

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela Fazenda Pública.

D.N.

Lisboa, 12 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Assunto:

Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — A omissão de pronúncia que traduz o incumprimento de uma obrigação surge quando o juiz deixa de se pronunciar sobre questões de que devesse apreciar cfr alínea d) do n.º 1 do artigo 668 do CPC.

II — Traduz este vício processual uma infracção ao direito de tutela judicial e daí que a sua constatação fulmine de nulidade a sentença.

III — Não ocorre tal nulidade quando a questão que se pretende ver apreciada se encontra prejudicada pela decisão tomada.

Processo n.º 1190/13-30.
Recorrente: A…
Recorrido: IEFP — Instituto do Emprego e Formação Profissional, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

A…… inconformado com a sentença do TAF de Braga que julgando verificado erro na foram do processo absolveu o recorrido da instância vem dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

"A) Dando-se por reproduzido tudo quanto supra se verteu e melhor se e pode identificar na petição inicial. Impõe-se que o Tribunal conheça da invocada inexistência de subdelegação visto que este não preenche o conceito de legalidade da liquidação da dívida exequenda pois o que está em causa não é a liquidação mas a falta de poderes para revogar o contrato.

B) Aliás nem se trata "in casu" de um acto de liquidação (privativo do direito tributário) trata-se apenas da revogação de um contrato e das consequências deste designadamente da devolução do recebido.

C) Nesta parte o tribunal "a quo" violou o artigo 204 n.º 1 alínea i) do CPPT por confundir revogação com liquidação.

D) Por outro lado a recorrente na petição inicial alegou que a reposição dos valores já pagos e agora exequendos é inexigível sendo que este fundamento igualmente se enquadra na alínea i) do artigo 204 do CPPT e se prova por documentos 1, 2 e 3 já oferecidos relativamente o já invocado vício de forma.

E) Sucede que o Tribunal "a quo" pura e simplesmente omitiu pronúncia sobre esta matéria.

F) Ora nos termos do artigo 668 n.º 1 alínea c) do CPC é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

G) Violou assim o Tribunal "a quo" os artigos 204 n.º 1 alínea i) do CPPT e 668 n.º 1 alínea d) do CPC.

Deve dar-se provimento ao recurso."

Não houve contra alegações.

O Mº juiz "a quo" pronunciando-se sobre a invocada nulidade da sentença decidiu que a mesma se não verificava.

O Mº Pº pronuncia-se pelo não provimento do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

A) Em 19 03 2007 foi proferido pelo Director do Centro de Emprego de Felgueiras despacho exarado sobre a informação n.º 4337/2007 de 19 Março respeitante ao oponente com o seguinte teor:

"No uso da subdelegação de competências constante do despacho de 16 02 2006 do Senhor Delegado Regional do Norte n.º 8 011/2006 defiro o pedido de concessão do apoio financeiro não reembolsável de €76 593,92 solicitado pelo candidato pela criação de quatro postos de trabalho nos termos previstos no Contrato de Concessão de Incentivos conforme documento de folhas 68 a 72 do processo administrativo junto aos autos cujo teor se dá aqui por reproduzido."

B) Em 28 03 2007 foi celebrado Contrato de Concessão de Incentivos Financeiros entre o IEFP e o oponente conforme documento de folhas 57 a 67 cujo teor se dá aqui por reproduzido.

C) Em 28 de Dezembro de 2007 foi proferido pelo Director do Centro de Emprego de Felgueiras despacho exarado sobre a informação n.º 11845/DN-EFG de 2007 12 128 respeitante ao oponente com o seguinte teor: "Concordo. Assim, no exercício da competência subdelegada através do despacho n.º 8011 de 16 02 2007 revogo o meu despacho de aprovação da presente candidatura exarado sobre a informação n.º 4337/2007 de 19 de Março e determino que se proceda como se propõe no ponto 4 desta informação. Notifique-se o promotor conforme documentos de folhas 32 a 35 do PA cujo teor se dá aqui por reproduzido.

D) Em 20 de Abril de 2009 foi emitida pelo Director do Centro de Emprego de Felgueiras certidão de dívida em nome do oponente conforme documento de folhas 9 do PA.

E) Em 02 Junho de 2009 foi instaurado no Serviço de Finanças de Felgueiras o processo de execução fiscal n.º1775200901023551 em nome do oponente para cobrança da quantia de €15952,64 conforme documento de folhas 4 do PA.

F) O oponente foi citado em 03 Junho de 2009 no âmbito do processo de execução fiscal a que se alude em E) conforme documento de folhas 5 do PA.

G) A petição inicial da presente oposição foi recebida no Serviço de Finanças de Felgueiras em 03 Julho de 2009 cfr documento de folhas 6.

De direito:

Perante esta factualidade, que não é posta em causa pelas partes, o Mº juiz "a quo," constatou que o oponente vinha em sede de oposição questionar a legalidade do despacho de revogação da aprovação da candidatura do oponente com a consequente conversão do subsídio não reembolsável que lhe fora atribuído em reembolsável e vencimento imediato da dívida e nessa medida considerou que a via contenciosa para reagir contra essa eventual ilegalidade não era o processo de oposição mas sim a acção especial administrativa.

E, na impossibilidade de convolação para este processo, dada a incompetência em razão da matéria do Tribunal Tributário, julgou verificada a excepção dilatória de erro na forma do processo e absolveu a ré da instância.

Com esta solução, como se vê do teor das suas conclusões de recurso, não concorda o recorrente que considera que não está em causa a discussão da legalidade da liquidação mas sim a legalidade do acto administrativo da revogação da sua candidatura, ilegalidade essa que torna inexigível a reposição dos valores em cobrança.

Este fundamento diz o recorrente integra-se na alínea i) do artigo 204.º do CPPT e consequentemente face ao documento junto deveria ter sido apreciado em sede de oposição.

E não tendo o Mº juiz apreciado esta questão a sentença enferma de nulidade por omissão de pronúncia.

Mas ocorreu "in casu" omissão de pronúncia?

A omissão de pronúncia que traduz o incumprimento de uma obrigação surge quando o juiz deixa de se pronunciar sobre questões de que devesse apreciar cfr alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

Traduz este vício processual uma infracção ao direito de tutela judicial e daí que a sua constatação fulmine de nulidade a sentença.

Nos termos do n.º 2 do artigo 660.º do CPC o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso dos autos, como se vê da petição inicial, o que o oponente questiona é a legalidade do despacho que revoga um outro proferido pela mesma entidade administrativa que lhe aprovara a candidatura donde decorreu que o subsídio que lhe fora anteriormente atribuído como não reembolsável se transmuta em reembolsável por força dessa revogação sendo o seu montante pedido em sede de execução fiscal.

E é nesta invocada ilegalidade que alicerça a inexigibilidade da dívida.

Ora como bem refere o Mº juiz "a quo" no despacho em que se pronunciou sobre a arguida nulidade da sentença por omissão de pronúncia a inexigibilidade assim associada foi já objecto de apreciação na decisão recorrida.

Dito de outra forma:

É necessário decidir, em sede própria, que não em sede de oposição, da ilegalidade do despacho donde decorre a dívida em cobrança, pois, só verificada essa ilegalidade, há fundamento para a oposição à execução em curso.

E não pode aceitar-se que ocorra o fundamento de oposição consagrado na alínea i) do artigo 204 do CPPT, como pretende o recorrente.

Como bem refere Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado 3ª edição 2002 pp. 1012 esta alínea i) do artigo 204.º do CPPT traduz uma disposição residual em que se encerram todas as situações que não caibam nas anteriores alíneas e em que existe um facto extintivo ou modificativo da divida exequenda ou que afecte a sua exigibilidade a provar por documento.

Sucede que a pretensão do oponente é insusceptível de enquadramento nesta alínea porquanto não está assente já a invocada ilegalidade da revogação que pese embora o que refere o recorrente não pode ser apreciada em processo de oposição mas como bem referiu o Mº juiz através da respectiva acção administrativa especial já que o despacho em causa é contenciosamente impugnável nos termos do artigo 6º do DL 437/78 de 28 de Dezembro e a oposição só consentir tal apreciação quando a lei não assegure meio judicial de impugnação e sobretudo porque para o seu conhecimento é o tribunal incompetente em razão da matéria como bem se decidiu na sentença recorrida sendo competente para o seu conhecimento o tribunal administrativo.

DECISÃO:

Por todo o exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 12 Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Pedro Delgado.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Questão prejudicial. Suspensão.

Sumário:

I — Não enferma de nulidade por omissão de pronúncia a sentença que não se pronunciou sobre questões colocadas pela impugnante na sua petição de impugnação no entendimento de que em relação a tais fundamentos a impugnação judicial da liquidação não era meio próprio para os sindicar, pois que estes seriam autonomamente invocáveis em acção administrativa especial que os tivesse como causa de pedir.

II — Havendo entre a impugnação judicial deduzida e a acção administrativa especial interposta evidente prejudicialidade – pois que naquela acção se conhece do acto, e suas ilegalidades, cuja decisão condiciona o sentido da liquidação aqui impugnada –, haverá que ordenar a suspensão da instância de impugnação até que seja proferida decisão transitada em julgado naquela acção (artigo 272º, n.º 1 do CPC).

Processo n.º 1542/13-30.
Recorrente: A……, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……, LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 4 de Junho de 2013, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida *com o propósito de obter a anulação do despacho de indeferimento do pedido na reclamação graciosa apresentada em 21 de Julho de 2005 e a subsequente anulação parcial da liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), respeitante ao ano de 2004, na parte respeitante aos prédios com os artigos 9583 e 9581, no montante de €10.579,70,* apresentando para tal as seguintes conclusões:

a) *A sentença recorrida incorre em erro de julgamento, pois o Tribunal "a quo" considerou que não seria legítima a apresentação de impugnação judicial pela Recorrente;*

b) *A Recorrente pretendeu "atacar" o ato de liquidação, com os argumentos vertidos nos sucessivos articulados que interpôs: reclamação graciosa e impugnação judicial;*

c) *Deste modo, podemos concluir que a sentença incorre em erro de julgamento, pois o Tribunal "a quo" considerou que não seria legítima a apresentação de impugnação judicial por parte da Recorrente;*

d) *O meio processual utilizado para contestar a liquidação aqui em crise é o meio idóneo, dado que a causa de pedir e o pedido são diferentes daqueles que consubstanciam a ação administrativa especial contra a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição em apreço;*

e) *Se assim não se entender, e sem prescindir, o Tribunal "a quo", caso entendesse pela legitimidade do meio processual aqui em apreço, poderia ter suspendido a presente instância até ao trânsito em julgado da ação administrativa especial do processo n.º 647/12.2BEPNF, nos termos do artigo 276º do CPC;*

f) *Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal "a quo", e consequentemente deve a impugnação judicial apresentada pela Recorrente ser apreciada;*

g) *Se assim não se entender, e sem prescindir, quanto ao argumento da aplicação retroativa a Recorrente reitera todo o anteriormente alegado em sede de petição inicial, sem que possa apreciar a sentença do Tribunal "a quo", pois este foi completamente omisso quanto à sua apreciação;*

h) *A decisão postergou o exame do fundamento da aplicação retroativa, invocado pela Recorrente e, como tal, não apreciou as questões suscitadas pela Recorrente;*

i) *Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada, com todas as consequências legais, a sentença do Tribunal "a quo" por nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC;*

j) *Se assim não se entender, e sem prescindir, quanto ao argumento da errónea interpretação do artigo 9.º n.º 6, do Código do IMI, a Recorrente reitera todo o anteriormente alegado em sede de petição inicial, sem que possa apreciar a sentença do Tribunal "a quo", pois este foi completamente omisso quanto à sua apreciação;*

k) *A decisão postergou o exame do fundamento da errónea interpretação do artigo 9.º n.º 6, do Código do IMI, invocado pela Recorrente e, como tal, não apreciou as questões suscitadas pela Recorrente;*

l) *Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada, com todas as consequências legais, a sentença do Tribunal "a quo" por nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC;*

m) *Se assim não se entender, e sem prescindir, quanto ao argumento da alegada não aplicação dos pressupostos previstos no artigo 9.º, n.º 6, do Código do IMI, a Recorrente reitera todo o anteriormente alegado em sede de petição inicial, sem que possa apreciar a sentença do Tribunal "a quo", pois este foi completamente omisso quanto à sua apreciação;*

n) *A decisão postergou o exame do fundamento da alegada não aplicação dos pressupostos previstos no artigo 9.º, n.º 6, do Código do IMI, invocado pela Recorrente e, como tal, não apreciou as questões suscitadas pela Recorrente;*

o) *Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada, com todas as consequências legais, a sentença do Tribunal "a quo" por nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC;*

p) *Se assim não se entender e sem prescindir, na reclamação graciosa apresentada pela recorrente, duas razões principais consubstanciavam o correspondente pedido, de forma perfeitamente identificável:*

a) *Da aplicação retroativa;*

b) *Da errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI;*

q) *Contudo, do teor do aludido despacho como fundamento do indeferimento do pedido pela Recorrente na referida reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), refere que:*

"Não pode a reclamante usufruir da não tributação em IMI, quanto aos imóveis acima referidos, por força do n.º 6 do art. 9.º do CIMI";

r) *Claramente que o despacho de indeferimento do pedido na reclamação graciosa não se pronuncia sobre os fundamentos invocados na reclamação graciosa, quer quanto à aplicação retroactiva, quer quanto à errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI;*

s) *Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal "a quo", e, consequentemente, a impugnação judicial apresentada pela Recorrente deve ser julgada procedente, porquanto, como supra evidenciado, o despacho aqui em crise padece de um vício de violação de lei por falta de fundamentação, por contrariar o disposto, entre o mais, no n.º 3 do artigo 268.º da CRP e no artigo 77º da LGT.*

Pedido:

Nestes termos e nos mais de direito que Vs. Ex.as doutamente não deixarão de suprir, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a douta sentença do Tribunal "a quo", e, consequentemente, a impugnação judicial apresentada pela Recorrente deve ser julgada procedente, e, como tal, a liquidação aqui em crise deve ser parcialmente anulada. Pois só assim se fará inteira e sã JUSTIÇA!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. *A recorrente instaurou acção administrativa especial cujo objecto é a decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI dos terrenos para construção inscritos sob os artigos 9581 e 9583; a impugnação judicial que iniciou o presente processo tem por objecto as liquidações de IMI respeitantes aos mesmos prédios urbanos (cf. conclusões d) e f) das alegações de recurso)*

O acto de indeferimento do pedido de não sujeição a imposto configura, ou no mínimo, foi qualificado como um acto interlocutório destacável do procedimento de liquidação, susceptível de impugnação autónoma mediante acção administrativa especial, enquanto acto em matéria tributária (art. 101º alínea j) LGT; arts. 54º e 97º alínea p) CPPT; sentença IV – Do Direito fls. 244)

Em caso de procedência da acção administrativa especial as liquidações de imposto enfermam de ilegalidade consequencial, resultante da não sujeição a imposto dos prédios controvertidos

2. *Neste contexto, constituindo a acção administrativa especial causa prejudicial em relação à acção de impugnação judicial onde foi proferida a sentença recorrida, pronuncia-se o Ministério Público no sentido da suspensão da instância até prolação de decisão com trânsito em julgado na causa prejudicial, solicitando-se regularmente informação ao TAF Penafiel sobre o estado da acção*

(cf. identificação da acção na conclusão e) das alegações de recurso; arts. 269.º n.º 1 alínea c) e 272.º n.º 1 CPC vigente)

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público e para, querendo, se pronunciarem sobre a eventual suspensão da instância (fls. 303 a 305 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

São as de saber se a sentença recorrida está ferida de nulidade por omissão de pronúncia ao não se ter pronunciado sobre a alegada *aplicação retroactiva*, *errónea interpretação* e *não aplicação dos pressupostos previstos no artigo 9.º n.º 6 do Código do IMI (*cfr. conclusões e) a o) das alegações de recurso) e se incorreu em erro de julgamento ao ter julgado que a impugnação não é a forma processual adequada para impugnar a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI (cfr. conclusões a) a d) das alegações de recurso) e bem assim ao ter decidido não sofrer o acto de indeferimento da reclamação graciosa do vício de falta de fundamentação (conclusões p) a r) das alegações de recurso).

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1.º - *A impugnante é uma sociedade que se dedica à compra, venda e revenda de bens imobiliários e promoção de imóveis.*

2.º - *Encontra-se inscrita em IRC e IVA desde 28 de Dezembro de 1999.*

3.º- *A sociedade impugnante adquiriu em 15 de Outubro de 2004 à sociedade B……., Lda, dois lotes de terreno inscritos na matriz urbana da Freguesia de ……. sob os artigos 9681 e 9583.*

4.º - *Em 18 de Novembro de 2004 apresentou no respectivo serviço de finanças um pedido de não sujeição ao IMI dos referidos prédios alegando que se tratavam de terrenos para construção que tinham passado a constar do activo de uma empresa que tinha por objecto a construção de edifícios para venda.*

5.º - *Pedido que foi apresentado nos termos do art. 9.º, n.º 1 d) do CIMI.*

6.º - *A B……., Lda., requereu em 24 de Julho de 2002, ao referido serviço de finanças a não sujeição a Contribuição Autárquica dos mesmos prédios alegando que se tratavam de prédios para revenda, que tinham passado a figurar no activo da empresa, que se dedicava à venda de prédios.*

7.º - Esse pedido foi deferido por um ano (até 31 de Dezembro de 2003).

8.º - *O pedido da A……. foi indeferido em 28 de Dezembro de 2004 por os terrenos terem sido adquiridos a entidades que já tinham beneficiado de isenção de CA.*

9.º - *Despacho do qual foi notificada em 30.12.2004.*

10.º- *Decisão da qual interpôs recurso hierárquico em 25 de Janeiro de 2005.*

6 – Apreciando

6.1 – Das alegadas nulidades da sentença recorrida por omissão de pronúncia.

Imputa a recorrente à sentença recorrida nulidades por omissão de pronúncia, por não ter apreciado as questões, suscitadas na petição inicial de impugnação, *da aplicação retroactiva* do n.º 6 do artigo 9.º do CIMI, *da errónea interpretação do artigo 9.º, n.º 6 do Código do IMI e da alegada não aplicação dos pressupostos previstos no artigo 9.º, n.º 6, do Código do IMI* (cfr. as conclusões g) a o) das suas alegações de recurso).

No seu despacho de fls. 295/296 dos autos, a Meritíssima juíza "a quo" sustentou a inexistência de nulidade em relação à questão *da não aplicação dos pressupostos previstos no art. 9.º n.º 6 do Código do IMI* nos seguintes termos:

«(…)

Contrariamente ao alegado pela recorrente, este Tribunal pronunciou-se sobre a referida questão, embora de forma indireta, tendo em conta que, a sua apreciação expressa ficou prejudicada pelo entendimento deste Tribunal de não ser a impugnação judicial da liquidação a forma de processo adequada para impugnar a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição de IMI aos artigos em causa.

Pelo que, não assiste razão à recorrente quanto à alegada nulidade de pronúncia.

Deste modo, mantenho a decisão recorrida.

(…)»

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e da primeira parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do Código de Processo Civil (CPC), constitui causa de nulidade da sentença, entre outras, *a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar,* considerando-se como tais, nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do CPC, aplicável *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, *todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*.

No caso dos autos, consignou-se na sentença recorrida – a segunda proferida nos presentes autos, pois que a primeira, datada de 29 de Fevereiro de 2008, foi anulada por este STA por Acórdão de 3

de Dezembro de 2008, por padecer de nulidades por omissão de pronúncia (cfr. o referido Acórdão, a fls. 190/192, verso, dos autos) –, além do mais, o seguinte (fls. 243/244 dos autos):

«A questão em análise nos autos prende-se com o saber se os referidos prédios devem ser tributados em sede de IMI ou se deve ser conhecida à impugnante a isenção do imposto conforme por si solicitado.

A impugnante invoca a ilegalidade das liquidações dos artigos 9581 e 9583, porquanto foi feita uma aplicação retroativa do art. 9.º, n.º 6, do CIMI, verifica-se uma errada interpretação desse artigo e verificam-se os pressupostos para a não sujeição a IMI desses artigos.

Sucede que, a questão da sujeição ou não a IMI não contende com a legalidade da liquidação, porquanto constitui um acto administrativo tributário autónomo susceptível de impugnação judicial autónoma.

A impugnação judicial da liquidação não é a forma de processo adequada para impugnar a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI dos artigos 9581 e 9583.

A alegada não sujeição a IMI dos artigos 9581 e 9583 não constitui fundamento de ilegalidade das liquidações de IMI impugnadas neste processo.

Ou seja, a alegada não sujeição a IMI constitui fundamento da ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de não sujeição e constitui, por esse motivo, causa de pedir da acção administrativa especial a propor na sequência da decisão do indeferimento do pedido de não sujeição dos artigos 9581 e 9583 a IMI, nos termos do art. 9.º, n.º 1, alínea d) e 6.º, do CIMI.

Pelo que improcede a impugnação quanto a estes argumentos».

Resulta do transcrito segmento da sentença recorrida que, não apenas em relação à questão *da não aplicação dos pressupostos previstos no art. 9.º n.º 6 do Código do IMI*, como sustentado pela juíza "a quo", mas também em relação às questões da alegada aplicação retroactiva do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI e da alegada errónea interpretação deste preceito legal, se encontra na sentença recorrida explicitada a razão pela qual o tribunal se absteve de as conhecer – a saber, o seu entendimento de que *a questão da sujeição ou não a IMI não contende com a legalidade da liquidação, porquanto constitui um acto administrativo tributário autónomo susceptível de impugnação judicial autónoma,* não sendo a impugnação judicial da liquidação *a forma de processo adequada para impugnar a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI dos artigos 9581 e 9583,* antes *constitui fundamento da ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de não sujeição e constitui, por esse motivo, causa de pedir da acção administrativa especial a propor na sequência da decisão do indeferimento do pedido de não sujeição dos artigos 9581 e 9583 a IMI, nos termos do art. 9.º, n.º 1, alínea d) e 6.º, do CIMI.*

Ou seja, o Tribunal "a quo" entendeu que a impugnação deduzida era meio processual inadequado para apreciar os fundamentos nos quais a recorrente funda a sua pretensão de não sujeição a IMI dos prédios, razão pela qual se absteve de os conhecer.

O motivo invocado para a não pronúncia do tribunal "a quo", se não justificativo do não conhecimento das questões, fere de erro de julgamento da sentença recorrida, mas a sua invocação conduz a que a sentença se não tenha por ferida de nulidade por omissão de pronúncia.

Improcedem, pois, as arguidas nulidades.

6.2 – Do erro quanto à forma de processo

Julgou o tribunal "a quo" que *a impugnação judicial da liquidação não é a forma de processo adequada para impugnar a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI dos artigos 9581 e 9583,* antes *a alegada não sujeição a IMI constitui fundamento da ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de não sujeição e constitui, por esse motivo, causa de pedir da acção administrativa especial a propor na sequência do decisão de indeferimento do pedido de não sujeição dos artigos 9581 e 9583 a IMI, nos termos do art. 9.º, n.º 1, alínea d) e 6.º do CIMI,* razão pela qual julgou a impugnação improcedente *quanto a estes argumentos* (cfr. sentença recorrida, a fls. 244 dos autos).

Alega, porém, a recorrente *que a sentença incorre em erro de julgamento, pois o Tribunal "a quo" considerou que não seria legítima a apresentação de impugnação judicial por parte da Recorrente,* quando o *meio processual utilizado para contestar a liquidação aqui em crise é o meio idóneo, dado que a causa de pedir e o pedido são diferentes daqueles que consubstanciam a ação administrativa especial contra a decisão de indeferimento do pedido de não sujeição em apreço e*, se assim não entendesse, então *deveria* o Tribunal "a quo" *ter suspendido a presente instância até ao trânsito em julgado da ação administrativa especial do processo n.º 647/12.2BEPNF, nos termos do artigo 276º do CPC.*

Vejamos.

Não há fundamento legal para entender não ser a impugnação judicial o meio processual adequado para sindicar a legalidade da liquidação, ainda que a ilegalidade imputada pela recorrente à liquidação resulte do indeferimento do seu pedido de não sujeição a IMI dos prédios, constituindo, pois, uma ilegalidade consequente da ilegalidade do acto administrativo em matéria tributária de indeferimento do pedido de não sujeição a IMI.

Sucede, porém, que a lei não impõe que tal acto prévio seja autonomamente impugnado, sendo a regra geral a da *impugnação unitária* (artigo 54.º do CPPT), no sentido de que na impugnação da decisão final do procedimento possam sejam invocadas quaisquer ilegalidades anteriormente cometidas.

Não há, pois, contrariamente ao decidido, erro na forma do processo.

Mas há entre a impugnação deduzida e a acção administrativa especial que corre termos sob o n.º 647/12.BEPNF *evidente prejudicialidade* – como decidido por este STA no passado dia 29 de Outubro, no Acórdão proferido no rec. n.º 1461/13 – porquanto a impugnação que está na origem do presente recurso e a acção administrativa especial n.º 647/12.2BEPNF tratam *do mesmo assunto,* havendo *a possibilidade de vir a ocorrer uma contradição de julgados, no caso de nos dois processos virem a ser proferidas decisões em sentido oposto,* situação que deve ser prevenida curando por que *apenas um dos processos* deva *ver a sua tramitação seguir o seu curso normal, não devendo o tribunal pronunciar-se quanto ao mérito em ambos, precisamente porque estamos perante uma situação de prejudicialidade, daquela acção relativamente a esta impugnação.*

Assim, como se consignou no citado Acórdão deste STA proferido em 29 de Outubro último, *se é certo que seria este processo que teria primazia na sua tramitação, sendo mesmo desnecessária a acção administrativa especial entretanto intentada, a verdade é que naquela acção apenas se conhece do acto, e suas ilegalidades, cuja decisão condiciona o sentido da liquidação aqui impugnada, pelo que, se configura como prejudicial relativamente a esta impugnação, cfr. artigo 272º, n.º 1 do CPC (novo).*

Impõe-se, pois, como também aí decidido, *face à existência de tal evidente prejudicialidade, que se suspenda a presente instância, até que aquela acção administrativa especial esteja decidida com trânsito em julgado.*

Prejudicado fica o conhecimento da terceira questão suscitada no recurso.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que julgou que a impugnação deduzida não era meio próprio para sindicar a liquidação de IMI com fundamento na não sujeição a imposto e suspender a instância de impugnação até que nos autos da acção administrativa especial n.º 647/12.2BEPNF seja proferida decisão transitada em julgado, mais se ordenando a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para que aí aguardem o período de suspensão e aí sejam adoptadas as diligências necessárias.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Assunto:

IRC: Menos valias.

Sumário:

I — O artigo 43 n.º 1 do CIRC qualifica de proveitos as mais valias decorrentes da alienação onerosa do activo imobilizado e de menos valias as perdas sofridas decorrentes dessa transmissão onerosa.

II — A determinação quantitativa de cada uma destas categorias decorria do n.º 2 do artigo 43 do CIRC que expressamente refere que o valor é o decorrente da diferença entre o valor de realização, líquido de encargos que lhe sejam inerentes e o valor da aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações mas sem prejuízo do disposto no n.5 alínea a) do artigo 29 do CIRC.

III — No cálculo das menos valias relativas à alienação onerosa do veiculo automóvel de marca Mercedes Benz o valor das amortizações não contabilizadas nos exercícios de 2001, 2002 e 2003 deve ser considerado como valor de amortização correspondente à taxa mínima de 12,5% prevista no decreto regulamentar 2/90 nos exercícios seguintes:

IV — Se não se admitisse o valor das quotas perdidas no cálculo da menos valia fiscal, enquanto reintegrações para efeitos fiscais, estava-se a agravar a menos valia fiscal e desse modo a deduzir implicitamente essas reintegrações ao lucro tributável de exercício diferente dos exercícios em que deveriam ter sido praticadas o que contraria os preceitos anteriormente referidos e viola também manifestamente o principio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18 do CIRC.

Processo n.º 1571/13-30.
Recorrente: A…….. Ldª.
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por A……. Ldª contra liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2006 no montante de € 16 986,20 veio a impugnante dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1º - A única questão a decidir é a de saber se à data dos factos no cálculo das mais ou menos valias fiscais teria de se levar em consideração as quotas mínimas de amortização dos bens do activo imobilizado ainda que as empresas não tivessem praticado tais quotas.

2 - O Tribunal "a quo" entendeu que tais quotas mínimas deveriam ser sempre atendidas

3 - Na opinião da recorrente quer a AT quer o Tribunal quer o Mº Pº confundem duas situações distintas.

Umas são as chamadas quotas perdidas de amortizações para efeitos de determinação do lucro tributável de IRC artigo 19 do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1

Outra, bem diferente, são as amortizações praticadas para efeitos de determinação das mais ou menos valias fiscais artigo 43 n.º 2 do CIRC na redacção em vigor à data dos factos.

4 - À data da alienação da viatura a norma em vigor que regulava o cálculo das mais e menos valias fiscais era o artigo 43/2 do CIRC que tinha a seguinte redacção:

As mais valias e as menos valias são dadas pela diferença entre o valor da realização, líquido dos encargos que lhes sejam inerentes e o valor da aquisição deduzido das reintegrações "ou amortizações praticadas" sem prejuízo da parte final da alínea e) do n.5 do artigo 29

5 - Da leitura do preceito conclui-se que o que releva para o cálculo das mais ou menos valias fiscais são as amortizações praticadas e não as amortizações ficcionadas.

6 - A AT e o Tribunal sustentam que o artigo 43/2 ao remeter para a alínea a) do n.º 5 do artigo 29 do CIRC está a obrigar o contribuinte a incluir no cálculo das mais e menos valias fiscais as quotas mínimas de amortizações ainda que não contabilizadas

7 - Por força do artigo 3º do Decreto Regulamentar n.º 2/90 os contribuintes tem a faculdade de contabilizar as amortizações aí referidas mas nada os obriga a contabilizá-las. Se as não contabilizam não podem contabilizá-las em exercícios futuros.

São as chamadas quotas perdidas se apesar disso as contabilizarem não releva fiscalmente.

8 - É o que decorre da alínea a) do n.º 5 do artigo 29 do CIRC.

9 - A não ser assim existiria uma dupla tributação. Com efeito ao não contabilizarem as amortizações os contribuintes renunciam voluntariamente a custos fiscais pagando mais impostos porque a matéria tributável é superior. A terem de incluir novamente as taxas mínimas de amortizações no cálculo das mais ou menos valias pagarão impostos duas vezes sobre a mesma matéria tributária.

10 - Assim sendo entende a recorrente que a Administração Fiscal ao exigir que no cálculo das mais ou menos valias fiscais se deve sempre considerar as taxas mínimas de amortização independentemente da sua contabilização está a fazer uma errada interpretação da lei nomeadamente da parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29 do CIRC. Efectivamente referindo-se o artigo 29 do CIRC na redacção à data dos

11 - Entretanto a lei foi-se alterando e sendo a actual norma que regula esta questão o n.º 2 do artigo 46 do CIRC. Nesta norma a expressão amortizações praticadas foi substituída pela expressão amortizações aceites fiscalmente sendo assim dois conceitos completamente diferentes

12 - Se a interpretação da AF e do Tribunal fazem do n.º 2 do artigo 43 estivesse correcta não havia necessidade da referida alteração legislativa.

A sentença violou o disposto nos artigos 18, 29 nº5 alínea a) e 43/2 do CIRC na redacção em vigor à data dos factos e art. 3 e 19 do DL 2/90 de 12 /01

Deve dar-se provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e anular-se a liquidação impugnada

Não houve contra alegações

O Mº Pº pronuncia-se pelo não provimento do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal deu como provada e aceite pelas partes:

1 - A A……. Lda, encontra-se colectada em IRC pelo exercício da actividade de fabricação de produtos à base de carne CAE 010130 estando enquadrada para efeitos de IVA no regime normal de periodicidade mensal cfr folhas 2 do relatório da inspecção tributária

2 - Na sequência da ordem de serviço n.º OI 200900050 a impugnante foi sujeita a uma acção inspectiva externa que decorreu entre 21 04 2009 e 15 09 2009 e que teve como objectivo verificar o cumprimento das suas obrigações fiscais em sede de IVA e IRC.

3 - Deste procedimento inspectivo resultaram correcções técnicas à matéria tributável atinentes com a correcção do valor de uma menos valia fiscal deduzida conforme teor de folhas 67 e 68 do probatório

4 - Com base nas correcções propostas o Director de Finanças de Braga fixou o lucro tributável do exercício de 2006 por avaliação directa do montante de 666 489,06.

5 - Posteriormente em 21 10 2009 foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2009 8310017592 que deu saldo a pagar no montante de € 16 986,20 documento de folhas 3

6 - Em 18 12 2009 deu entrada via SITAF a petição inicial que deu origem aos presentes autos de impugnação.

De direito:

Perante estes factos a mº juiz tendo em conta o preceituado no artigo 43 n.º 1 do CIRC qualifica de proveitos as mais valias decorrentes da alienação onerosa do activo imobilizado e de menos valias as perdas sofridas decorrentes dessa transmissão onerosa e considerando que a determinação quantitativa de cada uma destas categorias decorria do n.º 2 do artigo 43 do CIRC que expressamente refere que o valor é o decorrente da diferença entre o valor de realização, líquido de encargos que lhe sejam inerentes e o valor da aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações mas sem prejuízo do disposto no n.5 alínea a) do artigo 29 do CIRC considerou que a correcção aritmética efectuada relativa às menos valias declaradas e relativas à alienação onerosa do veiculo automóvel de marca Mercedes Benz não era merecedora de censura por se limitar ao cumprimento dos normativos referidos.

A recorrente discorda da sentença recorrida já que entende que da letra da lei não resulta que o valor das amortizações não contabilizadas nos exercícios de 2001 2002 e 2003 não deva ser considerada como valor de amortização correspondente à taxa mínima de 12,5% prevista no decreto regulamentar 2/90 nos exercícios seguintes.

Entende o recorrente que o valor deduzido das amortizações é apenas aquele relativo às amortizações efectuadas ou praticadas como refere a norma em causa e não como pretende a Administração Fiscal o de amortizações ficcionadas.

E para reforço da sua tese sustenta que a alteração da redacção dada ao artigo 46 do CIRC que veio substituir o citado artigo 43/2, vigente à data dos factos, em que a expressão "amortizações praticadas" foi substituída pela expressão "amortizações aceites fiscalmente" veio consagrar a não dedução do valor das quotas mínimas perdidas que o recorrente apelida de ficcionadas.

Entendemos não assistir razão ao recorrente.

Se bem repararmos na redacção dos dois preceitos em confronto não podemos concluir que da sua redacção decorre a restrição pretendida pelo recorrente ou seja a relevância exclusiva das amortizações efectivamente praticadas, restrição essa que segundo o recorrente a nova redacção já não previa.

De facto a redacção do artigo 46 do CIRC não trouxe alteração alguma ao regime das amortizações para efeitos do cálculo das mais ou menos valias.

A expressão "amortizações aceites fiscalmente" quanto a nós mais abrangente que a expressão "amortizações praticadas" não consente a restrição pretendida pelo recorrente pela simples razão que a ressalva relativa ao cálculo das mais e menos valias consagrada no n.º 5 do artigo 29 do CIRC se mantém no n.º 6 do artigo 30 que veio substituir agora aquele normativo.

Efectivamente o artigo 29 do CIRC em vigor à data dos factos estipulava que na determinação do valor das mais ou menos valias se deve atender ao valor das amortizações efectuadas ou praticadas para ser deduzido no valor de aquisição mas isto sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29 do CIRC.

Ora esta ressalva mantém-se na redacção do artigo 46 do CIR pois que este preceito refere expressamente "amortizações aceites fiscalmente" sem prejuízo do disposto na parte final do artigo 30 do CIRC.

O artigo 30 é a norma do CIRC que veio substituir o anterior artigo 29 do na redacção vigente à data dos factos e que expressamente refere: "não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação".

Era o artigo 29 do CIRC que regulava os métodos de cálculo das reintegrações e amortizações como agora cumpre ao artigo 30 e o n.º 4 do artigo 29 estipulava que em relação a cada elemento do activo imobilizado deve ser usado o mesmo método de reintegração e amortização desde a sua entrada em funcionamento até à sua reintegração ou amortização total transmissão ou inutilização.

Por outro lado e congruentemente o número 5 alínea a) deste mesmo artigo 29 preceituava "que o disposto no nº4 anteriormente referido, não prejudica a variação das quotas de reintegração e amortização de acordo com regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam mas estipulava também: "não podendo, no entanto as quotas mínimas imputáveis ao exercício ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios".

Flúi claramente do exposto que a nova redacção não veio de forma alguma alterar o regime do cálculo das amortizações para efeitos de apuramento das menos valias ou mais valias.

Por isso, como bem sustenta o Mº Pº, a aceitação das menos valias relativamente às amortizações que não foram contabilizadas nos anos de 2001, 2002 e 2003 pela recorrente correspondia a efectuar no ano de 2006, ano da transmissão, custos que deveriam ter sido inscritos naqueles exercícios.

Mas a aceitar-se a tese da recorrente não podemos deixar de concordar com a Administração Fiscal quando afirma que – não admitir o valor das quotas perdidas no cálculo da menos valia fiscal, enquanto reintegrações para efeitos fiscais, está-se a agravar a menos valia fiscal e desse modo a deduzir implicitamente essas reintegrações ao lucro tributável de exercício diferente dos exercícios em que deveriam ter sido praticadas o que contraria os preceitos anteriormente referidos e viola também manifestamente o princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18 do CIRC.

Consideramos também com o mº juiz "a quo" face aos normativos citados, que as quotas mínimas imputáveis ao exercício não podem ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios pelo que haverá sempre lugar à consideração das amortizações correspondentes às quotas mínimas de amortização permitidas pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12 de Janeiro.

DECISÃO:

Face ao exposto e porque se concorda com a fundamentação da sentença recorrida acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 12 de Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Ascensão Lopes — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2014.

Processo n.º 1919/13-30.
Recorrente: A……..
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem A……., melhor identificado nos autos, recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que lhe indeferiu liminarmente por intempestividade a oposição por si apresentada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1554201101045113.

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

«1. O recorrente apresentou oposição onde alegou, em síntese, a inaplicabilidade, in casu, dos pressupostos em que assenta a reversão fiscal, a ilegitimidade passiva do ora recorrente para os autos, cfr. art. 209.º CPPT, e ainda a caducidade da dívida exequenda por terem decorrido todos os prazos legais para a respectiva cobrança, conforme dispõem os arts. 33.º CPT e 45.º LGT.

2. O recorrente nunca exerceu a gestão de facto da Farmácia B……., SA, pois que, tal gerência sempre esteve a cargo do Dr……., pelo que, nunca o recorrente geriu, controlou ou organizou a sociedade, executada originária, não podendo ter-se apoderado ou sequer ter ordens ou indicações a alguém para pagamento ou não pagamento dos tributos, eventualmente, devidos por aquela sociedade.

3. O recorrente apresentou oposição à execução fiscal junto do órgão de execução fiscal competente, Serviço de Finanças de Oeiras, cujo teor aqui damos por integralmente reproduzido, em 3 de

Julho de 2012, tendo a mesma sido remetida por telecópia, conforme comprovativo que se juntamos como Doc. nº1.

4. Desconhece o recorrente porque razão não se encontra o comprovativo de recepção da oposição, via fax, junto aos autos, uma vez que, essa data é a que realmente corresponde à data de entrada da peça processual, sendo também, essa a data que deverá ser tida em conta para todos os efeitos legais.

5. Considerando que no despacho recorrido refere o Mmo. Juiz a quo que o recorrente foi regularmente citado em 1 de Junho de 2012 e conforme resulta do comprovativo de envio do fax que juntamos, a peça processual foi enviada, por telecópia em 3 de Julho de 2012, sempre teremos de reconhecer que não existe preclusão do direito de apresentação da oposição.

6. O art. 20.º do CPPT remete para o regime normativo constante do CPC, isto é art. 233.º e ss., pelo que, não tendo sido, como não foi, o aviso de recepção assinado pelo próprio acresce uma dilação de cinco dias, cfr. art. 252.º-A CPC, pelo que, a citação considera-se realizada em 5 de Junho de 2012 e o prazo para oposição conheceu termo em 5 de Julho de 2012, pelo que, é tempestiva.

7. Sem conceder, ainda que assim não se considere, tendo o recorrente sido citado em 1 de Junho de 2012 o prazo termina em 2 de Julho de 2012, pois que, o pretérito dia 1 de Junho de 2012 foi um Domingo, logo, a apresentação da peça processual em 3 de Julho de 2012, é igualmente tempestiva, pois que, corresponde ao primeiro dia útil para apresentação da peça processual.

8. Assim, prevê o art. 145.º, n.º 5, alínea a) do CPC que, independentemente, de justo impedimento pode um acto ser praticado nos três dias úteis seguintes ao termo do prazo, sob cominação de pagamento da multa fixada em 10% do valor da taxa de justiça, com limite máximo de meia UC.

9. Ademais, caso a parte não proceda ao imediato pagamento da multa devida pela apresentação da peça processual num dos três dias subsequentes ao termo do prazo peremptório, incumbe à secretaria, sem necessidade de despacho prévio, notificar a parte para que proceda ao pagamento da multa, acrescida da penalização de 25% do valor da multa.

10. Não obstante, o recorrente estar convicto que a peça processual foi tempestivamente apresentada, o certo é que, ainda que assim não seja, nunca o mesmo foi notificado pela secretaria para proceder ao pagamento da multa em apreço, falta que recai sobre a secretaria judicial, pois que, a referida notificação, conforme dispõe a supra referida norma, deverá ser remetida logo que seja detectada a falha.

11. Assim, a data aposta no carimbo de entrada à margem da primeira falha da referida peça corresponderá à data da remessa da peça processual por correio postal, data diversa da entrada da peça processual que já havia acontecido, tempestivamente.

12. Considerando que foi a data aposta na margem da primeira folha da peça processual a data apreciada para efeitos de indeferimento liminar da oposição, deverá nesta medida ser revogado o despacho recorrido e substituído por outro que admita e faça tramitar os ulteriores termos processuais.

13. A apresentação da oposição é tempestiva, oportuna e legítima, devendo ser admitida e tramitada nos termos e para todos os efeitos legais.

14. O recorrente na oposição apresentada, reiteramos, oportuna, legitima e tempestivamente, conforme já deixámos demonstrado, alegou argumentos de fundo os quais merecem a imediata apreciação judicial, porquanto, consubstanciam matéria de Direito, de conhecimento oficioso,

15. In casu não pode operar a reversão fiscal por inexistência dos pressupostos que lhe subjazem, conforme deixámos explanado na oposição, bem como, considerando que estamos perante a verificação de uma excepção dilatória de ilegitimidade passiva do recorrente, facto que obsta ao conhecimento do mérito da causa, cfr. art. 493.º, n.º 2 e art. 494.º, alínea e) CPC aplicável ex vi art. 2º alínea h) do CPPT, a qual é de conhecimento oficioso, cfr. art. 495.º CPC.

16. Acresce ainda que, foi, igualmente, suscitada a caducidade da dívida exequenda, cuja alegação consubstancia a invocação de uma excepção peremptória impeditiva de conhecimento do mérito da causa e extingue o efeito jurídico dos factos articulados pela parte activa, cfr. art. 493.º, nº3 CPC.

17. Nestes termos ainda que o Tribunal não admitisse a oposição apresentada pelo recorrente, o que não se admite, pelas razões supra invocadas, o facto é que a defesa apresentada pelo mesmo se reconduz a matéria de Direito, tipificada como defesa por excepção, sendo a primeira dilatória e a segunda peremptória, o que equivale a dizer que se trata de matéria a apreciar oficiosamente pelo Tribunal a quo, não podendo este alhear-se dos factos que impõem a não procedência da acção nos termos em que a mesma foi configurada pela Fazenda Pública.

18. Assim, face factualidade jurídica ora explanada aliada aos factos aduzidos na oposição e aí melhor explicados, cujo teor aqui reproduzimos para todos os efeitos legais, deverá soçobrar a execução fiscal em apreço.

Nestes termos e no mais de Direito que Vossas Excelências, doutamente suprirão deverá o despacho recorrido ser revogado e substituído por outro que admita e ordene a tramitação da oposição enviada aos autos, por tempestiva, seguindo-se os ulteriores termos até final, culminando os mesmos com a absolvição do recorrente do pedido, pelas razões supra invocadas e melhor explanadas na referida oposição, assim se realizando tão necessária

JUSTIÇA!»

2 – Não houve contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral junto deste Tribunal emitiu parecer suscitando a questão prévia da tempestividade do recurso com a seguinte fundamentação:

«QUESTÃO PRÉVIA:

O presente recurso foi admitido pelo Mmo. Juiz "a quo", mas essa sua decisão não prejudica o conhecimento desse requisito por parte do tribunal de recurso.

Ora, como se alcança dos autos, o despacho do Mmo. juiz "a quo" de fls. 19, que rejeitou liminarmente a oposição, foi notificado ao Recorrente através de carta registada remetida ao abrigo do registo RM913402183PT (cfr. fls. 20), o qual segundo consta do site dos CTT-Correios de Portugal 1, foi aceite (recebido) para expedição em 29/10/2012 e entregue em 30/10/2012, pelo que o Recorrente considera-se notificado em 02/11/2012 (uma vez que o dia 1 era feriado) - artigo 254º, nº2, do CPC.

Nos termos do artigo 280º, nº1, do CPPT, o prazo de recurso é de 10 dias, o qual terminava em 12/11/2012. Sucede que o requerimento do presente recurso foi apresentado em 08/02/2013 - cfr. doc. de fls.36 -, ou seja, quando o referido prazo

1

Nº de Objeto	Produto	Data	Hora	Estado
RM913402183PT	Correio Registado em Mão Nacional	2012/10/30	10:30	Objeto entregue [+]Info[-]Info

Data	Hora	Estado	Motivo	Localidade	Recetor
2012/10/30	10:30	Entrega conseguida	-	1200 - / 1250 LISBOA	.
2012/10/30	09:00	Em distribuição	-	1200 - / 1250 LISBOA	-
2012/10/29	16:34	Aceitação	-	SINTRA	

estava largamente ultrapassado. Verifica-se, assim, a manifesta intempestividade do recurso, que constitui fundamento para a sua rejeição.

E a tal não obsta a apresentação em 12/11/2012 do requerimento que constitui fls. 13, em que se peticiona a convolação da oposição em impugnação judicial (de forma a aproveitar, presumimos, o prazo mais dilatado desta forma processual). Com efeito, tal requerimento não tem por efeito a suspensão do prazo de recurso que estava a decorrer, uma vez que não configura um pedido de aclaração do despacho de rejeição liminar da petição e que se mostrasse apto a permitir ao Recorrente decidir-se pela sua impugnação ou aceitação. Com efeito, nele não é invocada qualquer dúvida sobre o teor do despacho de indeferimento liminar da petição, nem sobre os seus efeitos. E nessa medida constitui meramente um expediente dilatório (o que é corroborado pelo requerimento de fls. 31 a seguir apresentado).

Por outro lado, pese embora no seu requerimento de recurso de fls. 36 o Recorrente não especifique de que despacho é apresentado o recurso, resulta das alegações apresentadas que o mesmo tem por objeto o despacho de rejeição liminar da petição e não o despacho de indeferimento de fls. 28.

Em face do exposto entendemos que o recurso é intempestivo, motivo pelo qual deve ser rejeitado.»

4 – Por despacho do Relator a fls. 79 dos autos, foram as partes notificadas do teor do parecer do Procurador-geral Adjunto.

5 – A fl. 82/86 do autos, veio o Recorrente responder, repetindo, praticamente, as conclusões das alegações de recurso e concluindo no sentido que "… a apresentação da oposição é tempestiva, oportuna e legitima, devendo ser admitida e tramitada nos termos e para todos os efeitos legais, bem como, é tempestiva a apresentação do recurso". – cfr. ponto nº17.

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6 – É o seguinte o teor do despacho recorrido:

«Nos presentes autos vem A…… deduzir oposição no processo de execução fiscal n.º 1554201101045113, que corre termos contra o oponente por reversão da divida exequenda, com os fundamentos constantes da petição de fls 6 e segs dos autos, relativo à sua ilegitimidade por não ser responsável pelo pagamento da dívida. Compulsados aqueles autos de execução fiscal e para efeitos do recebimento liminar da petição, verificou-se que o oponente foi citado regularmente para aquela execução, em 01.06.2012, por Ofício de 24.05.12, e correspondência postal de citação com aviso de recepção, conforme resulta de fls. 57 e v. e correspondência postal de fls. 58, do Proc. Ex. apenso, tendo apresentado a p.i. de oposição no Órgão de Execução Fiscal, em 02.08.12, conforme resulta do rosto da petição de fls 6 e segs dos autos. Atento a data de apresentação da oposição e a data de citação para a execução, encontrava-se precludido há muito o prazo para deduzir oposição, nos termos da alínea a), do nº1, do artº 203º do CPPT, sendo que tal determina a rejeição liminar da oposição por intempestividade nos termos da alínea a), do n.º 1, do artº 209º do CPPT, a qual vai assim indeferida liminarmente com esse fundamento.» (cf. fls.19).

7. A questão objecto do recurso consiste em saber se o TAF de Sintra incorreu em erro de julgamento, por ter indeferido liminarmente a oposição nos termos da alínea a), do nº1, do art.º 203.º do CPPT.

A decisão recorrida considerou que estava precludido há muito o prazo para o recorrente deduzir oposição, nos termos da alínea a), do nº1, do art.º 203º do CPPT e por isso rejeitou por intempestividade, a oposição por ele apresentada.

É contra o assim decidido que se insurge o Recorrente sustentando, em síntese, que o prazo de 30 dias, a contar da carta registada, para deduzir oposição, acresce a dilação de 5 dias prevista no art. º 252º-A do CPC, pelo que, é tempestiva a oposição à execução, terminando o prazo em 05/07/2012.

Acrescenta ainda, que sempre haveria que considerar a possibilidade de praticar o acto nos três dias úteis seguintes, ao abrigo do disposto no artigo 145º, n.º 5, alínea a) do CPC.

E termina pedindo a revogação do despacho recorrido e a sua substituição por outro que admita a oposição e determine a sua subsequente tramitação.

Como questão prévia importa, porém, decidir da admissibilidade do recurso, tendo em conta que o Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo defende que o recurso é intempestivo, motivo pelo qual deve ser rejeitado.

8. Questão prévia da admissibilidade do recurso

Resulta dos autos que o despacho de fls. 19, que rejeitou liminarmente a oposição, foi notificado ao recorrente através de carta registada remetida ao abrigo do registo RM913402183PT (cfr. fls. 20), o qual segundo consta do site dos CTT-Correios de Portugal 1, foi aceite (recebido) para expedição em 29/10/2012 e entregue em 30/10/2012, pelo que o recorrente se presume notificado em 02/11/2012 (uma vez que o dia 1 era feriado) - artigo 254º, n.º 3, do Código de Processo Civil, na redacção então aplicável.

De harmonia com o disposto no artigo 280º, n.º 1, do CPPT, o prazo de recurso é de 10 dias, terminando pois em 12/11/2012.

Constata-se, porém, que o requerimento do presente recurso foi apresentado em 08/02/2013 - cfr. doc. de fls.36 -, ou seja, quando o referido prazo estava largamente ultrapassado, pelo que é manifesta a intempestividade do recurso.

É certo que em 12/11/2012 o recorrente apresentou o requerimento de fls. 25, em que se peticiona a convolação da oposição em impugnação judicial nos seguintes termos:

«A……., oponente, nos autos supra identificados e melhor Identificados, notificada que foi do despacho do fls., vem expor e requerer a Ex) a CONVOLAÇÃO da Oposição no proc. de execução fiscal n. 1554201101045113 em IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, nos termos do art. 102.2 do CPPT uma vez que a convolação é tempestiva, possível e legal, nos termos dos art. 979/3 LGT, 94.2/4 CPPT e 199. CPC, este último aplicável ex vi art. 2) CPPT, uma vez que foram deduzidos fundamentos comuns Impugnação Judicial.

Assim, onde na referida p.i. se lê Oposição cfr. art 204.2 CPPT, passará a ser convolada e ler-se IMPUGNAÇÃO JUDICIAL cfr. art 102.2 do CPPT, o que se requer.»

Sobre tal requerimento incidiu o seguinte despacho do Mº Juiz do TAF de Sintra: «*Requerimento de fls. 25, dos autos:*

Atento a que este Tribunal não considerou como verificado um erro na forma de processo, antes constatou que a petição correspondia à forma de oposição à execução, tendo-a indeferido por extemporânea, encontra-se impossibilitado de proceder à pretendida convolação.

Notifique.» (cf. fls. 28)

Ora, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, tal requerimento não tem por efeito a suspensão do prazo de recurso que estava a decorrer, uma vez que não configura um pedido de aclaração do despacho de rejeição liminar da petição, nomeadamente com vista a possibilitar ao Recorrente decidir-se pela sua impugnação ou aceitação.

Na verdade nele não é invocada qualquer dúvida sobre o teor do despacho de indeferimento liminar da petição, nem sobre os seus efeitos.

Por outro lado, pese embora no seu requerimento de interposição de recurso de fls. 36 o recorrente não especifique de que despacho é apresentado o recurso, diz apenas que interpõe recurso *"do despacho de fls (...)"*, é inequívoco, pelo conteúdo das alegações e das respectivas conclusões, que o mesmo tem por objecto o despacho de rejeição liminar da petição e não o supracitado despacho de indeferimento de fls. 28.

Com efeito, como é sabido são as conclusões que fixam o objecto do recurso. As conclusões devem ser uma síntese das razões porque se pede a alteração ou anulação da decisão recorrida, devendo indicar-se, se o recurso tiver por fundamento exclusivo matéria de direito, como é o caso, as normas jurídicas que o recorrente entende terem sido violadas pela decisão recorrida e o sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico deviam ter sido interpretada e aplicadas (artº 685º-A, n.º 2, als. a) e b) do Código de Processo Civil e 690º, n.º 2, als. a) e b) do mesmo diploma legal na redacção anterior, aplicáveis ex vi artº 2º, alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário).

No caso é manifesto que, quer as conclusões, quer nas alegações de recurso, o recorrente ataca o despacho de indeferimento liminar de fls. 19, pedindo a final que o despacho recorrido seja *«revogado e substituído por outro que admita e ordene a tramitação da oposição enviada aos autos, por tempestiva, seguindo-se os ulteriores termos até final, culminando os mesmos com a absolvição do recorrente do pedido, pelas razões supra invocadas e melhor explanadas na referida oposição*».

Não há nas alegações de recurso um qualquer parágrafo, uma linha ou mesmo uma só palavra que se refira ao despacho de fls. 28.

E mesmo após ser notificado para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público o recorrente omite qualquer referência a tal despacho e mantém que o recurso é tempestivo, repetindo *ipsis verbis* as conclusões das alegações de recurso.

Neste contexto, considerando que:

a) o requerimento de fls. 25, não tem por efeito a suspensão do prazo de recurso que estava a decorrer, uma vez que não configura um pedido de aclaração do despacho de rejeição liminar da petição;

b) que é inequívoco que requerimento de interposição de recurso de fls. 36 tem por objecto o despacho de rejeição liminar da petição, tendo sido deduzido muito depois do termo do respectivo prazo;

c) e também que o despacho que admite o recurso, fixa a sua espécie e determina o seu efeito, tem carácter provisório e não vincula o tribunal superior, que tem a faculdade de revê-lo (artº 641, n.º 5, do Código de Processo Civil),

julga-se procedente a questão prévia da intempestividade do recurso suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

9. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir o presente recurso, por extemporâneo.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 12 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Dulce Neto*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

IRS. Matéria Colectável. Transmissão Onerosa. Documento. Prova Documental. Conservação da Escrita. Prazo.

Sumário:

I — O prazo para o contribuinte guardar os documentos comprovativos do efectivo pagamento do preço de aquisição de quota societária é de 5 anos, como resulta do art. 119º do CIRS (hoje art. 128º).

II — Notificado o contribuinte para apresentar tais documentos depois de decorrido tal prazo, e não os tendo apresentado, quer porque já não os tinha em seu poder, quer porque a instituição bancária também já não detinha os elementos bancários referentes ao ano da aquisição, não é possível à AF, unicamente com base em tal omissão, desconsiderar o valor da compra constante da escritura de aquisição da dita quota para efeitos de cálculo do imposto do ano em que ocorreu a venda da dita quota.

Processo n.º 56/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 23 de Abril de 2013, que declarou a inutilidade parcial superveniente da lide decorrente da revogação parcial da liquidação impugnada que passou a desconsiderar o englobamento dos rendimentos da categoria G, e julgou a impugnação improcedente na parte restante, absolvendo a Fazenda Pública do

pedido, que a ora recorrente havia feito contra a liquidação de IRS do ano 2000 com o n.º 5004122235 no montante de 149.473,07€ de imposto e 27.691,41€ de juros compensatórios.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1.ª A douta sentença recorrida julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial apresentada pela Recorrente contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2004 5004122235, relativa ao exercício de 2000, no valor de € 177.164,48;

2.ª Efetivamente, entendeu o Tribunal recorrido que, em conformidade com o disposto no artigo 45º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS e tendo em vista a prova do valor de aquisição dos valores mobiliários geradores de mais-valias, "*(...) o legislador não se bastou com a mera apresentação de prova dos valores declarados no negócio celebrado de aquisição de determinada quota. (...) pretendeu ir mais longe, exigindo a prova efectiva documentada do custo ocorrido e não do valor do negócio*." (cf. página 15 da sentença recorrida), pelo que "*(...) relativamente à escritura pública de cessão de quota a que se reportam os autos (...) apenas resulta provado plenamente que na presença do notário foi declarado que a quota seria cedida pelo valor de 75.000.000$00, ou seja 374 098,43€*" (cf. página 16 da sentença recorrida), devendo a Recorrente ter-se socorrido "*(...) de outro tipo de prova documental susceptível de comprovar esse custo*";

3.ª Ora, não pode colher este entendimento;

4.ª É que, ao invés do que resulta da sentença recorrida, a comprovação do valor de aquisição depende da apresentação de qualquer documento que possa atestar de forma convincente e integral o custo efetivo, qual seja, no caso *sub judice*, o valor de aquisição da quota da sociedade B……., Lda.;

5.ª Nesta medida, resulta inequívoco o erro de julgamento em que incorreu a sentença recorrida, ao fazer depender a comprovação do valor de aquisição de uma quota, exclusivamente, da apresentação dos meios de pagamento utilizados;

6.ª Este foi também o entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do acórdão de 07.11.2006, proferido no processo n.º 01746/07, referente a situação idêntica à dos presentes autos e no qual se controvertia a comprovação do valor de aquisição de uma quota;

7.ª Nesta medida, consagrando o artigo 45.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, como já se referiu *supra*, a possibilidade de recurso a todos os meios de prova previstos na lei, afigura-se que a escritura pública, pelos seus requisitos formais e materiais, não pode deixar de ser considerada como meio de prova admissível quanto ao valor de aquisição da quota *sub judice*, já que, enquanto documento autêntico, faz prova plena dos factos e negócios jurídicos dele constantes, como resulta do disposto no artigo 371.º do Código Civil;

8.ª Pelo que, em face do exposto, resulta evidenciado o erro de julgamento da sentença recorrida;

9.ª Sem prejuízo do que acima se referiu, a Recorrente não pode deixar, ainda assim, de destacar a manifesta incoerência e discrepância do procedimento seguido pela administração tributária e que o Tribunal *a quo* validou na sentença recorrida, já que a administração tributária desconsiderou o valor probatório da escritura pública de cessão de quotas para efeitos de comprovação do valor de aquisição da quota, mas aceitou a escritura pública como meio idóneo para comprovar o valor de realização da mesma quota, ocorrido em 2000, o que é manifestamente ilegal;

10.ª A tal conclusão não obsta a afirmação que consta da sentença recorrida no sentido de que "*(...) é a própria lei que distingue as duas situações, ao impor uma exigência específica de prova quanto ao custo de aquisição, o que não faz quanto ao valor de realização, sendo certo que neste caso, perante a apresentação de uma escritura pública, sempre caberá à A. T. o ónus da prova de que os valores aí declarados não correspondem aos valores reais e efectivos*." (cf. página 17 da sentença recorrida);

11.ª Desde logo, porquanto, seguindo o raciocínio da administração tributária e que foi acolhido pelo Tribunal recorrido, também para o valor de alienação se imporia a apresentação de cópia do meio de pagamento, face ao artigo 44.º do Código do IRS, não procedendo um entendimento que suporte que apenas para a comprovação do valor de aquisição existe uma exigência específica de prova;

12.ª Para além disso, sempre se dirá que, com aquela afirmação, o Tribunal acaba por reconhecer a impossibilidade de afastamento dos valores constantes da escritura pública, ao constatar que "*(...) sempre caberá à A.T. o ónus da prova de que os valores aí declarados não correspondem aos valores reais e efectivos (...)*", donde resulta que a administração tributária não poderia, sem mais, ter desconsiderado o valor de aquisição constante da escritura de cessão de quota;

13.ª Pelo que, também por esta razão, se impõe a anulação da decisão recorrida;

14.ª Ainda que se admitisse, o que se aceita apenas por dever de patrocínio, sem conceder, que as escrituras públicas consubstanciam um documento autêntico mas não constituem, para efeitos do artigo 45.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, elemento idóneo para comprovar, de forma plena, o preço de aquisição da quota, mesmo assim, o ato tributário impugnado, bem como a sentença recorrida, não podem deixar de ser anulados;

15.ª Com efeito, em face da presunção de veracidade que decorre das declarações apresentadas pelos contribuintes prevista no artigo 75.º e no artigo 74.º da LGT, no qual se determina que o ónus da

prova dos factos constitutivos dos seus direitos recai sobre quem os invoque, impunha-se à administração tributária para alterar o valor de aquisição da quota declarado que demonstrasse que o valor constante da escritura pública não correspondia ao preço efetivamente pago ou praticado;

16.ª Só após a comprovação de que o preço declarado na escritura divergia do preço real praticado poderia a administração tributária desconsiderar o preço de aquisição constante da escritura e fixar um outro, competindo depois ao contribuinte, em face da referida prova, demonstrar o contrário;

17.ª Assim, na ausência de qualquer prova que permita obstar à verificação da presunção prevista nos artigos 74.º e 75.º da LGT, o valor a considerar para efeitos do cálculo das mais e menos valias é o valor declarado pela Recorrente na sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2000 e igualmente constante da escritura pública;

18.ª Pelo que, em face do exposto, sendo evidente o erro em que incorreu a sentença recorrida, deve anular-se a mesma, na parte respetiva;

19.ª Por último, não pode a Recorrente deixar de referir que não recaia sobre si, à data (2003) em que os meios de pagamento utilizados na cessão de quotas realizada em 1993 foram solicitados, qualquer obrigação de apresentação dos mesmos porquanto, nos termos do artigo 128.º do Código do IRS, essa obrigação já havia cessado em 1998;

20.ª Com efeito, conforme resulta da matéria de facto dada como provada na sentença recorrida, tendo a participação social na B……, Limitada, sido adquirida pela Recorrente em 1993 através de escritura de cessão de quotas, a obrigação de apresentar os referidos documentos cessou em 1998, isto é, cinco anos após a data a que respeita a escritura pública de cessão de quotas;

21.ª Deste modo, na altura em que a administração tributária solicitou a apresentação dos referidos meios de pagamento (2003), já não incorria sobre a Recorrente qualquer obrigação legal de os apresentar, não podendo a falta de apresentação dos meios de pagamento utilizados na aquisição da quota, em caso algum, ser oposta à Recorrente, sob pena de se incorrer na violação do referido artigo l28.º do Código do IRS;

22.ª Desta forma, é manifestamente ilegal o entendimento refletido na sentença recorrida e nos termos do qual se invoca que, estando em causa rendimentos respeitantes ao ano de 2000, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos poderão ser exigidos pela administração tributária no prazo de 5 anos, pelo que, estando em causa uma mais-valia referente ao ano de 2000, a Recorrente deveria ter na sua posse os documentos comprovativos do pagamento efetuado em 1993 até ao ano de 2005;

23.ª De facto, a norma sob análise refere que a obrigação de apresentação de quaisquer documentos comprovativos se mantém durante 5 anos contados da data dos referidos documentos e não de qualquer outra, qual seja, a data da declaração do rendimento obtido na sequência da venda onerosa de uma quota;

24.ª Trata-se de entendimento acolhido pelo acórdão de 07.11.2006, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, bem como pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do acórdão, de 08.11.2006, proferido no âmbito do processo n.º 244/06;

25.ª Assim, atento o *supra* exposto, é manifesta a violação do artigo 128.º, n.º 2, do Código do IRS, razão pela qual deve ser anulada a sentença recorrida.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, com a consequente revogação da sentença recorrida na parte sob recurso e, nessa medida, a anulação do ato tributário *sub judice* nos termos peticionados, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA!

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso, revogar-se a sentença recorrida e anular-se a liquidação sindicada, pois entendeu em resumo que, a Administração Tributária não apresentou o menor indício de que o preço da cessão de quotas constante da escritura pública não corresponde à realidade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) Em 26.03.1993, junto do Segundo Cartório Notarial de Lisboa, A……., na qualidade de procuradora da Impugnante, assinou o escrito denominado "Cessões de Quotas e Inteira Substituição do Pacto Social", em que declarou aceitar a seu favor a cessão da quota de 125.000$00 da sociedade "B……., Limitada" pelo preço de 75.000.000$00, declarando o cedente ter já recebido tal montante (cfr. doc. de fls. 46 a 53 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

B) Em 20.12.2000, junto do Vigésimo Quarto Cartório Notarial de Lisboa, A……, na qualidade de procuradora da Impugnante, assinou o escrito denominado "Cessão de Quota e Alteração", em que declarou ceder a quota de 125.000$00 da sociedade "B……., Limitada" pelo preço de 75.000.000$00 (cfr. doc. de fls. 55 a 63 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

C) Em 17.12.2003 foi apresentada a declaração de IRS da Impugnante referente ao ano de 2000 sendo declarado rendimentos da categoria A no montante de 18.994,23€ e constando do anexo G a indica-

ção da aquisição e alienação da quota mencionada nas alíneas antecedentes pelos preços de 374.098,43€ e a opção pelo englobamento nos termos do n.º 4 do artigo 21º do CIRS (cfr. fls. 65 a 66-verso).

D) Em 16.03.2004 foi apresentada no Serviço de Finanças de Lisboa 2, declaração de IRS de substituição da Impugnante relativamente ao ano de 2000 sendo declarado rendimentos da categoria A no montante de 19.004,23€ e no anexo G de mais-valias a não opção pelo englobamento dos rendimentos de mais-valias mobiliárias previsto no n.º 4 do artigo 21º do CIRS (cfr. fls. 68 e 69 dos autos).

E) Em 28.05.2004 foi emitida em nome do Banco ……..., SA, comunicação dirigida à Impugnante informando não ser possível a emissão de 2ª via do extracto do período de 01/03/1993 a 31/03/1993 da conta à ordem n.º ……, atento o facto de ter decorrido um período superior a 10 anos, período findo o qual são destruídos os documentos (cfr. fls. 71 dos autos).

F) Em 23.06.2004 foi elaborada informação pelos serviços de Inspecção Tributária com o seguinte teor:

"*INFORMAÇÃO*

1. - CONCLUSÕES DA ACÇÃO INSPECTIVA

Serão efectuadas correcções no valor de:

2000 - 373.474,93 €

2. - OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

2.1. - CREDENCIAL E PERÍODO EM QUE DECORREU A ACÇÃO

Foi aberta a ordem de serviço n.º 80554

Trata-se do sujeito passivo A……., com sede na Rua ……. n.º ……., em Lisboa NIF: ……. ÁREA FISCAL: Lisboa 2º

2.2. - MOTIVO, ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL

A acção de inspecção teve como objectivo notificar o sujeito passivo para verificar se no exercício de 2000, declarou as mais-valias resultantes da cessão de quotas referentes à quota detida na empresa "B…… Lda.

2.3. - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS

Em resultado de uma informação realizada pela Inspecção Geral de Finanças e que incidiu sobre a eventual prática de infracções de natureza tributária na aquisição da sociedade B…… Lda, em 20-12-2000, pelo valor total declarado de 1.496.393,69 €., foi a mesma remetida para a Direcção Geral dos Impostos, para que estes Serviços tomassem as diligências consideradas convenientes.

3 - Correcções Técnicas referentes à alienação de partes

3.1 - Cessão de quotas datada de 26-03-93

A empresa B……. Lda, contribuinte com o NIPC ……., com o capital de 2.493,99 € foi &tida inicialmente pelos sócios C……., com o NIF ……. e D……., com o NIF ……., na proporção de 50% cada um, correspondente a uma quota individual de 1.246,99€, que posteriormente foram cedidas,

De acordo com a escritura e cessão de quotas, apresentada pela contribuinte e datada de 26-03-93, pode-se concluir que:

- C……. divide a sua quota de 1.246,99 € em duas das quais uma de 623,49 €, cedida a E……., com o NIF ……. e outra de 623,50 € cedida a A……. com o NIF ……. na pessoa da representante Sra. F……;

- D……. divide a sua quota de 1.246,99 € em duas, das quais uma de 623,49 € cedida a G……., com o NIF ……. e outra de 623,50 € cedida a H……., com o NIF ……., na pessoa da representante Sra. F……..

O preço de cada uma das cessões foi de 374.093,43 € conforme consta da respectiva escritura de cessão de quotas.

3.2 - Escritura datada de 20-12-00

Da análise da escritura de cessão de quotas e alteração, datada de 20-12-00, constatou-se o seguinte:

- F……. procuradora da A……,, contribuinte NIF ……., cede a quota do valor nominal de 623,50€ (adquirida em 1993) de que a sua representada é titular pelo preço 374.098,43 € a I……., contribuinte com o NIF ……..

Em 18-11-03, tendo-se verificado que a declaração de rendimentos de IRS, não se encontrava digitada no sistema informático, foi a contribuinte notificada nos termos do n.º 3 do artigo 65º do CIRS, para que no prazo de 15 dias fosse entregue no Serviço de Finanças a Declaração de Rendimentos em falta prevista no artigo 57º do CIRS.

A contribuinte apresentou a declaração de rendimentos de 2000 (mas que ainda não se encontra digitada no sistema informático), tendo declarado que auferia rendimentos da Categoria A, no valor total de 18.994,23 € e apresentou conjuntamente o anexo G, tendo declarado mais-valias nulas, referentes à alienação da quota detida na empresa B……. Lda.

Em 1-03-04, no sentido de comprovar que as mais-valias foram nulas, foi o sujeito passivo notificado, nos termos do artigo 128º do CIRS, para apresentar:

- fotocópias do meio de pagamento utilizado na aquisição da quota detida na empresa "B……. Limitada" em 1993, no valor de 374.098,43€.

Fotocópias do meio de pagamento utilizado na alienação da quota detida na empresa "B……. Limitada".

E……., irmã da contribuinte, enviou-nos uma exposição em que nos informa que se encontra à nossa disposição para apresentar os esclarecimentos necessários, mas não enviou os elementos que foram solicitados.

Face ao exposto, e não tendo sido apresentados os documentos comprovativos solicitados, nos termos do artigo 128º do CIRS, iremos proceder ao cálculo das mais-valias auferidas pela contribuinte. Nos termos do artigo 10º, n.º 1, alínea b) e n.º 4 do CIRS, o valor das mais valias é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, sendo o valor de realização, o correspondente valor da contraprestação (374.098,43 €) e o valor de aquisição a título oneroso, o custo documentalmente provado, ou na sua falta o respectivo valor nominal, como estipulam os artigos 42º e 45º do CIRS, ou seja considerando que o valor de aquisição não foi documentalmente provado, será considerado o valor nominal (623,50 €) mencionado na escritura. O valor dos encargos a que se refere o artigo 48º foi nulo. Assim, o valor das mais-valias apurado foi de:

374.098,43 € - 623,50€ = 373.474,93 €

Será efectuada a correcção de 373.474,93€ no exercício de 2000, correspondente ao valor das mais-valias.

4 - Penalização

As infracções descritas nos pontos anteriores, são punidas pelo artigo 34º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro.

CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

***1** - Foi o S.P. notificado, em 5/05/2004, nos termos dos artigos 60º da Lei Geral Tributária, e do Regime Complementar de Procedimento da Inspecção Tributária, no sentido de exercer o direito à audição, tendo entregue a respectiva exposição em 21-05-04.*

A contribuinte não concorda com as correcções propostas, ou seja que lhe sejam acrescidas as mais-valias resultantes da alienação da quota detida na empresa B…… no exercício de 2000. Esta correcção foi proposta por não terem sido apresentadas as fotocópias dos meios de pagamento, no valor de 374.098,43 € utilizados na aquisição da quota em 1993, após notificação efectuada pelos Serviços. A contribuinte considera que as cópias das escrituras públicas de aquisição e cessão de quotas enviadas, demonstram os valores de aquisição e realização inscritos na declaração de rendimentos com base nos artigos 371º do Código Civil, 72º da Lei Geral Tributária e 50º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Acrescenta ainda que, volvidos 10 anos, nunca se deveria exigir a prova dos meios de pagamento uma vez que só existe a obrigação de apresentação dos documentos por 4 anos, nos termos do artigo 128º do CIRS. Relativamente ao valor de realização, apesar de não terem sido apresentados os documentos solicitados, a Administração Fiscal aceita os declarados pela contribuinte, não concordando que na falta das provas solicitadas, seja considerado como custo de aquisição o valor nominal da participação. Em 2-06-04, apresentou ainda nestes Serviços, um comprovativo emitido pelo Banco ……., em como este declara que não será possível emitir uma 2ª via do extracto da sua conta à ordem referente ao período de Março de 1993, pelo facto de ter procedido à destruição dos registos com mais de 10 anos.

A Administração Fiscal, considera tal como o sujeito passivo, que as fotocópias das escrituras públicas de aquisição e cessão de quotas demonstram quais os valores da aquisição e realização. No entanto a legislação fiscal considera no seu artigo 45º do CIRS que o custo de aquisição é o "custo documentalmente provado ou na sua falta, o respectivo valor nominal", O custo apenas fica fiscalmente provado se for apresentado o comprovativo do seu pagamento e não apenas porque uma escritura ou outro documento legalmente aceite indica qual o valor desse custo. Uma vez que o comprovativo exigido não foi apresentado nos termos do Código do IRS, será considerado o respectivo valor nominal. Quanto ao valor de realização, não existem exigências deste tipo, pelo que foi considerado o valor mencionado na escritura de cessão de quotas. É de referir ainda que, nos termos do artigo 128º do CIRS, a apresentação dos documentos é obrigatória apenas por 4 anos, assim há que referir que os valores de aquisição e realização foram declarados em 2000, ou seja existe obrigatoriedade de apresentar os documentos de suporte dos valores declarados neste ano de 2004. Relativamente ao documento que nos foi enviado em 2-06-04, e referente à comunicação da destruição dos extractos bancários, constitui um facto pelo qual a Administração não se pode responsabilizar

Face ao exposto, serão efectuadas as correcções propostas em informação anterior

2 - A infracção referida será punível pelo artigo 34º do RJIFNA (2000).

3 - Nesta data, vai ser elaborado o respectivo documento de Correcção Oficiosa, e levantado o auto de notícia pela omissão praticada." (cfr. fls. 79 a 84 dos autos).

G) Em 28.06.2004 foi proferido o seguinte despacho pelo Chefe da Divisão II da Área da Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa:

"*DESPACHO*

Concordo com o parecer do Sr. Chefe de Equipa, e com a informação prestada pelo Técnico, em anexo.

Dos fundamentos deles constantes resulta que, após ter sido notificado para apresentar a sua declaração de rendimentos, nos termos do n.º 3 do artº 65º do CIRS, o Contribuinte procedeu à entrega da mesma, tendo-se no entanto efectuado correcções, uma vez que se verificou que foram declarados valores não confirmados documentalmente.

Desta forma, nos termos e com os fundamentos referenciados, bem como do artigo 65º, nº4 do Código do IRS, determino a alteração dos elementos declarados pelo Sujeito Passivo, em conformidade com o proposto.

Remetam-se as Declarações Oficiosas correctivas à Área de Liquidação e Cobrança, para efeitos de recolha.

Remetam-se o Auto de Notícia ao Serviço de Finanças." (cfr. fls. 76 dos autos).

H) Em 05.07.2004 foi emitida à Impugnante a liquidação de IRS do ano de 2000 com o n.º 2004 5001132021, no montante de 1.062,94€ (cfr. fls. 73 dos autos).

I) Em 02.10.2004 foi emitida à Impugnante a liquidação de IRS do ano de 2000 com o n.º 2004 5004122235, no montante total a pagar de 177.164,48€, o qual inclui 27.691,41€ de juros compensatórios (cfr. doc. de fls. 43 e 44 dos autos).

J) A presente Impugnação foi apresentada em 10.02.2005 (cfr. fls. 2 dos autos).

K) Em 03.08.2005 foi elaborada informação referente à presente impugnação judicial, pela Divisão de Justiça Contenciosa da Direcção de Finanças de Lisboa, na qual se concluiu da seguinte forma:

"*(...) Em face de todo o exposto, somos de parecer que o pedido constante da impugnação judicial,* ***deverá ser parcialmente deferido****, no que concerne ao não englobamento das mais valias, procedendo-se em conformidade com o disposto no art.º 112º do CPPT, notificando-se para os devidos efeitos o Ilustre mandatário da Impugnante*" (cfr. fls. 108 a 122 do PA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

L) Em 09.09.2005 foi proferido sobre a informação mencionada na alínea antecedente, o seguinte despacho pelo Director de Finanças Adjunto de Lisboa:

"*Concordo, pelo que, com os fundamentos constantes da presente informação e respectivos pareceres revogo parcialmente o acto impugnado, nos termos em que vem proposto.*

Remetam-se os autos ao Digno Representante da Fazenda Pública" (cfr. fls. 123 do PA).

M) Através do ofício n.º 057122 de 13.09.2005, foi à Impugnante comunicado o despacho mencionado na alínea antecedente, o qual foi recepcionado em 15.09.2005 (cfr. fls. 124 e 125 do PA).

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A questão que se coloca no presente recurso passa por saber se compete à impugnante, para efeitos de (não) tributação em mais-valias, a prova efectiva documentada do preço de aquisição de uma quota social para além do prazo a que aludia o artigo 119º, n.º 2 do CIRS (em 1993), hoje 128º, n.º 2 do mesmo CIRS, e se tal obrigação se verifica a contar da data da aquisição da quota ou da sua venda.

Do presente recurso surpreende-se que a sentença recorrida manteve a liquidação impugnada, afastando a argumentação expendida pela recorrente que aqui é repetida.

Resumidamente, os contornos da situação de facto são os seguintes:

No ano de 1993 a recorrente adquiriu uma quota societária, por via de escritura pública, tendo-se aí declarado que o preço de aquisição era de 75.000.000$00 e o valor nominal de 125.000$00;

No ano de 2000 a recorrente cedeu essa sua quota a terceiro pelo preço declarado de 374.994,23€;

No ano de 2004, tendo a AT feito uma acção inspectiva, notificou a recorrente para que apresentasse a prova documental dos meios de pagamento utilizados quando da aquisição da quota social, o que esta não fez;

Nessa sequência a AT corrigiu a declaração de rendimentos da recorrente e considerou como custo de aquisição o valor nominal da quota e o custo de realização o valor efectivo da venda, sendo que a diferença a qualificou como mais-valias, daí tendo resultado a liquidação agora impugnada.

Esta questão já não é nova e já mereceu por parte deste Supremo Tribunal solução diametralmente oposta àquela que é perfilhada pela AT e pela sentença recorrida.

Quer no acórdão datado de 08/05/2002, recuso n.º 026614, quer no acórdão datado de 08/11/2006, recurso n.º 0244/06, Pleno, se entendeu que ultrapassado que fosse o prazo legal para a conservação dos elementos documentais que servem de suporte aos valores constantes da contabilidade e/ou inscritos na declaração de imposto sobre o rendimento, ficava o contribuinte desobrigado de fazer a prova documental de tais valores.

No primeiro daqueles acórdãos, escreveu-se com interesse para a questão concreta que aqui estamos a tratar:

"*Dispunha o art. 119º, do CIRS (hoje art. 128º):*

"1. As pessoas sujeitas a IRS deverão apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os exija.

"2. A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os cinco anos seguintes àquele a que respeitem os documentos...".

Pois bem.

Deste normativo legal resulta que a AF pode exigir os documentos comprovativos das despesas efectuadas, mas com um limite temporal (5 anos), a partir do qual o contribuinte não poderá ser penalizado pela sua não apresentação.

Se confrontarmos o probatório, logo vemos que a exigência da AF junto do contribuinte para que este procedesse à exibição dos documentos comprovativos dos custos da construção do imóvel ocorreu para lá do prazo de 5 anos, previsto no n. 2 daquele artigo.

O impugnante, ora recorrido, não os apresentou, a pretexto de os ter já destruído.

Como resulta da lei - e já acima se referiu - o recorrente não é obrigado a guardar os documentos por mais de 5 anos.

E não sendo obrigado a guardá-los não pode ser penalizado pela eventual destruição dos mesmos.

E daí decorre que da não apresentação de tais documentos, exigidos ao contribuinte para além do prazo de cinco anos (em que era obrigado a guardá-los), não pode a AF extrair a consequência de que o impugnante não fez prova dos custos, não considerando o valor declarado pelo impugnante, unicamente com base na não apresentação dos mesmos.

Se a AF tinha ou não outros mecanismos legais para corrigir o valor declarado é ponto que não interessa agora abordar por não ter sido trazido à consideração do Tribunal.

Isto porque o que aqui está unicamente em causa é a consequência da não apresentação dos documentos. E não outra qualquer questão.

Assim sendo, e porque a AF deu como não provados os custos apenas pelo facto da sua não apresentação, sendo que já tinha decorrido o prazo de 5 anos para o impugnante manter os documentos comprovativos na sua posse, é óbvio que a conclusão retirada pela AF não corresponde àquilo que está vertido na lei.".

Como resulta da matéria de facto que foi levada ao probatório, e que não vem contestada pelas partes, também no caso dos autos se surpreende que a *correcção foi proposta por não terem sido apresentadas as fotocópias dos meios de pagamento, no valor de 374.098,43 € utilizados na aquisição da quota em 1993, após notificação efectuada pelos Serviços.*

Ou seja, a única razão que levou a AT a efectuar a liquidação do imposto do IRS nos termos em que o fez, prende-se com o facto de a impugnante não ter apresentado fotocópias dos meios de pagamento utilizados quando do negócio havido em 1993.

Como também resulta do probatório da sentença recorrida, a recorrente ainda fez diligências junto do seu banco para tentar obter prova documental de tal pagamento, o que se tornou impossível pelo facto de, também, o banco já não ter em arquivo os extractos bancários referentes à conta bancária da impugnante.

Mas o que é certo, é que face ao preceituado no artigo 119º, n.º 2 do CIRS, na redacção com interesse, a obrigação de guarda dos documentos (de todos os documentos) respeitantes à aquisição da dita quota social cessou no ano de 1998, uma vez que tal obrigação afere-se por referência ao momento da ocorrência do facto.

Portanto, no ano de 2004, quando a AT exigiu a prova do valor de aquisição, mediante cópia dos meios de pagamento utilizados no negócio de aquisição, fez uma errada interpretação do disposto no artigo 128º, n.º 2 do CIRS (antes 119º, n.º 2), porque nesse momento já não era exigível à impugnante que tivesse na sua posse tais elementos documentais.

E a esta interpretação, do disposto neste artigo 128º, n.º 2 do CIRS, não belisca o disposto nos artigos 10º e 45º do CIRS, na redacção com interesse, uma vez que regulam matérias diferentes, enquanto que estes preceitos legais estabelecem os critérios e pressupostos de incidência do imposto sobre os ganhos ou acréscimos patrimoniais, já aquele artigo 128º, n.º 2, impõe indirectamente ao contribuinte o dever de provar os factos (não) geradores de obrigações tributárias, não sendo, por isso, o disposto naqueles preceitos legais incompatível com esta interpretação que se faz do disposto no artigo 128º, n.º 2 do CIRS.

Ou seja, a AT não está impedida de fazer as correcções que entender adequadas, procedendo a liquidações correctivas, não o pode é fazer apenas com o fundamento de que a impugnante não cum-

priu determinadas obrigações de prova, num momento em que tais obrigações já não recaiam sobre a mesma impugnante.

Temos, assim, que concluir que o recurso merece provimento e a presente impugnação merece procedência.

Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e, em consequência:

-revogar a sentença recorrida, assim se concedendo provimento ao recurso;

-julgar procedente a impugnação e, em consequência, anular o acto de liquidação impugnado.

Sem custas nesta instância e em primeira instância pela Fazenda Pública.

D.N.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Ana Paula Lobo — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Admissão.

Sumário:

É de admitir o recurso de revista excepcional onde se coloca a questão dos requisitos de prova necessários ao accionamento de uma convenção para evitar a dupla tributação aquando da realização de pagamentos a entidades não residentes, por se tratar de matéria com um amplo interesse objectivo, que transpõe os limites do caso concreto e se repetirá em casos futuros face ao estádio de desenvolvimento em que se encontra actualmente o comércio internacional e a multiplicidade de sujeitos a que são aplicáveis as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal. Além de que, no caso, sempre se imporia admitir a revista com vista a uma melhor aplicação do direito, na justa medida em que a decisão recorrida decidiu em sentido contrário ao da jurisprudência vertida em acórdãos do STA.

Processo n.º 141/14-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……., S.A., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido em 11/12/2012 pelo TCA Sul, que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogou a sentença anulatória proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa e julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação adicional de IRC respeitante ao ano de 2003.

Terminou as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Em face do decidido em segundo grau de jurisdição considera a Recorrente verificar-se a violação de lei substantiva na interpretação conferida pelo Tribunal *a quo* ao artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC (correspondente ao atual artigo 98º, n.º 2, alínea a), do Código do IRC, cumprindo dilucidar, à luz do disposto no mencionado normativo, qual a admissibilidade probatória por forma a acionar uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, designadamente saber se é correta a interpretação da segunda instância nos termos da qual a prova prevista no então n.º 3 do artigo 90º do Código do IRC [atual artigo 98º, n.º 2, alínea a)], tem de ser feita através de certificado de modelo oficial aprovado por Despacho do Ministro das Finanças português, de forma privativa e exclusiva, e, para além disso, de modelo vigente à data do pagamento do rendimento, independentemente da data em que se efetue a prova, acrescendo ainda a necessidade do correto preenchimento de todos os campos do formulário de modelo oficial, não sendo aceites quaisquer outros documentos, designadamente outros modelos ou outros certificados emitidos pelas autoridades fiscais estrangeiras para aplicação da Convenção;

2. Encontram-se preenchidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista previstos no artigo 150º do CPTA, desde logo porque a questão dos requisitos de prova necessários ao acionamento de uma convenção para evitar a dupla tributação aquando da realização de pagamentos a entidades não residentes por residentes é matéria com amplo interesse objetivo, isto é, que torna manifestamente útil a presente revista, e que seguramente transpõe os limites do caso concreto e se repetirá em futuros casos, atento o estádio de desenvolvimento em que se encontra atualmente o comércio internacional e a consequente multiplicidade de sujeitos aos quais são suscetíveis de aplicar-se as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, que no presente ascendem a 56 já em vigor e 9 assinadas;

3. Trata-se no caso concreto claramente de um tipo, porquanto toda e qualquer empresa, que estabeleça relações com entidades não residentes às quais efetue pagamentos, carecerá de ver esclarecidas as dúvidas em torno do procedimento que afaste a sua responsabilidade tributária, sendo certo que este aspeto procedimental do exercício dos direitos de matriz convencional coloca-se numa abundância de situações e ao longo dos tempos, pelo que se afigura inequívoca a relevância social de importância fundamental;

4. Por outro lado, sem prejuízo do sistema monista que vigora em Portugal, a aplicação das Convenções para Eliminação da Dupla Tributação (CEDT) depende do procedimento interno cuja interpretação é controvertida nos autos pelo que está em causa o próprio efeito útil das Convenções celebradas pelo Estado Português e, como tal, a questão assume também importância fundamental pela sua relevância jurídica;

5. A litigiosidade em torno de vários e diversos contornos do procedimento de acionamento das CEDT, designadamente em torno da interpretação do artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC, tem sido, desde há várias décadas, por demais copiosa, suscitando uma abundante polémica, com desenvolvimentos, inflexões e novos desenvolvimentos, quer na jurisprudência quer na evolução legislativa e regulamentar, de que são exemplos a alteração legislativa com efeitos retroativos introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, de forma a solucionar o volume insustentável de litígios tributários que o regime legal anterior havia gerado acerca da questão de saber se a prova de residência podia ser feita em momento posterior ao pagamento do rendimento, e a posterior regulamentação do Despacho n.º 2260012009, de 7 de outubro de 2009, do Ministro das Finanças;

6. Se ao longo da mencionada profusão de litígios envolvendo a interpretação conferida ao atual artigo 98º, n.º 2, alínea a), do Código do IRC, a questão da validade da prova quanto ao *momento* da mesma foi abundantemente abordada e tratada na jurisprudência, já a questão da *validade da prova quanto ao formato*, quanto ao concreto modelo de certificado admissível, questão se não mais pelo menos tão importante na exegese do referido artigo, não mereceu a mesma dilucidação, razão pela qual se afigura à Recorrente que a mencionada questão interpretativa, tratada pelo Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão recorrido, vem avolumar a nebulosidade em torno do procedimento de aplicação de uma CEDT e, a julgar pelo elevadíssimo número de litígios que a questão paralela do momento da prova para aplicação das CEDT gerou, é legítimo concluir que também as dúvidas interpretativas referentes à concreta questão dos autos se repitam num sem número de litígios;

7. Assim, considera a Recorrente que tal interpretação proferida em segundo grau de jurisdição é suscetível de se aplicar em numerosos novos litígios administrativos e judiciais, gerando uma avultada incerteza e instabilidade e fazendo antever como objetivamente útil a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo para uma melhor aplicação do Direito.

8. O acórdão recorrido decidiu, salvaguardando o devido respeito, em violação do disposto no n.º 3 do artigo 90º do Código do IRC (atual n.º 2, alínea a), do artigo 98º) ao decidir, no que respeita às correções nos montantes de € 561.073,48 e € 202.318,63, que a prova da residência das entidades às quais a Recorrente efetuou pagamentos após 1.08.2003 tem de ser feita, *"(...) de forma específica e privativa (...)"*, respetivamente, através do certificado de modelo oficial aprovado pelo Despacho n.º 11701/2003, de 17.06, (formulário modelo 12-RFI) e dos *"(...) novos formulários em língua portuguesa e espanhola, devidamente preenchidos e certificados pelas Autoridades Fiscais do Reino de Espanha (...)"*, disponibilizados no final de 2003, na sequência da publicação do Oficio Circulado 20090/2003, de IX de dezembro, não sendo estes suscetíveis *"(...) de substituição, por outro tipo de documentação (...)"*;

9. Na interpretação do Tribunal recorrido conferida ao artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC [atual artigo 98º, n.º 2, alínea a)], o formato do certificado apresentado assume relevância para a aplicação da CEDT, designadamente, a apresentação do formato vigente na data do fluxo de rendimento (facto gerador da obrigação tributária) é condição de aplicação da própria CEDT;

10. Entende a Recorrida que tal interpretação do então artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC é errónea, uma vez que a prova da residência prevista na lei é uma formalidade probatória e não um requisito de fundo adicional para a aplicação do regime convencional, o que significa que, desde que se verifique e seja atestado o pressuposto material da residência, são de aplicar as CEDT, e o concreto modelo de certificado de residência não constitui em si mesmo pressuposto de que depende a aplicação das referidas convenções, tratando-se de requisito *ad probationem* e não de requisito *ad substantiam*;

11. A própria regulamentação administrativa no n.º 3 do artigo 90º do Código do IRC atualmente vigente vem comprovar a incorreção daquela interpretação, uma vez que através do Despacho n.º 22600/2009, de 7 de outubro de 2009, do Ministro das Finanças, admite-se a possibilidade de recusa de certificação de formulários pelas autoridades fiscais dos Estados estrangeiros e institui-se um regime específico para quando tal suceda contemplando a aceitação de certificados de impresso próprio das autoridades estrangeiras;

12. O formato do certificado de residência a apresentar não constitui em si mesmo um requisito de aplicação da CEDT mas, ainda que assim não se entenda, no que não se concede e apenas por cautela de patrocínio se equaciona, sempre persiste a violação de lei substantiva porquanto o Tribunal *a quo* vai mais longe na interpretação que faz do artigo 90º, n.º 3, do Código do JRC, ao afirmar que não só o modelo de formulário aprovado internamente é um requisito privativo e insubstituível, como também, além do mais, é exigível a apresentação do modelo de formulário vigente na data do pagamento do rendimento, exigência que não decorre da lei;

13. Ora, não decorre da lei que se deva seguir, estritamente, o modelo de formulário de vigência contemporânea da data do pagamento, tanto mais que a prova pode ser feita em data anterior ou, desde de 2008 e com efeitos retroativos, em data posterior;

14. Acresce que podendo a prova da verificação dos pressupostos das convenções ser efetuada em momento anterior ao dos pagamentos, que no caso concreto se concretizaram após 1.08.2003, só o poderia ser mediante os formulários em vigor à data, seguindo o disposto na Circular n.º 18/99, de 7 de Outubro, o que resulta dos princípios gerais relativos à aplicação da lei no tempo, constantes do artigo 12º do Código Civil, segundo os quais a lei aplicável à admissibilidade dos meios e prova é a vigente à data em que a prova for realizada;

15. Refira-se ainda que estabelece a Circular n.º 12/2003 que dispõe sobre a aplicação no tempo dos novos formulários aprovados pelo Despacho n.º 11701/2003, de 17.06.2003, que *"Os formulários (...) serão obrigatoriamente utilizados a partir de 01/08/2003, deixando de ser aceites como documentos para efeitos do disposto nos artigos 90º do CIRC (...) qualquer outro documento que seja objecto de certificação pelas autoridades fiscais do Estado de residência do beneficiário dos rendimentos em data posterior aquela (...)"* (sublinhado nosso), o que significa que se determinou não serem de aceitar, como meio de prova, os documentos certificados pelas autoridades fiscais estrangeiras em data posterior a 1.08.2003, sendo coisa diferente ser a prova realizada mediante documento emitido pelas mesmas autoridades fiscais em data anterior a 1.08.2003, o que foi o caso;

16. Com efeito, de acordo com uma correta interpretação do artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC [atual artigo 98º, n.º 2, alínea a)], a aplicação da CEDT não depende da apresentação de certificado de formato vigente na data facto gerador da obrigação tributária;

17. Quanto a este último ponto, foi a interpretação errónea do artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC, que levou o Tribunal *a quo* a rejeitar por impertinentes os certificados de residência modelo 21-RFI juntos com as contra-alegações por entender que a prova de que depende a aplicação de convenção para a eliminação de dupla tributação não pode ser efetuada senão com o formulário do modelo vigente à data da entrega do imposto, não aceitando, nem os formulários anteriormente vigentes, ainda que a prova seja feita antes, nem aceitando os formulários posteriormente vigentes, ainda que a prova seja feita depois;

18. Em face do exposto impõe-se decisão diversa da proferida, admitindo-se, quanto às correções efetuadas nos valores de € 561.073,48, € 202.318,63, a validade dos certificados de residência juntos em sede da ação inspetiva, não decorrendo do disposto no artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC, como condição essencial de aplicação das CEDT, a necessidade de apresentação de certificado de residência de modelo oficial vigente à data do pagamento do rendimento.

19. Por último, no que concerne à correção no montante de € 439.604,30, resulta da factualidade provada que foram apresentados os formulários de modelo 12-RFI, contendo valores previsionais dos rendimentos, e tal prova foi rejeitada por inválida, considerando-se necessário para a aplicação das CEDT a renovação da prova mediante certificados contendo o valor definitivo dos rendimentos atribuídos;

20. Ora, os formulários de modelo oficial com valores previsionais apresentados pela Recorrente fazem prova dos pressupostos materiais dos quais depende a aplicação das convenções para evitar a dupla tributação - a residência dos beneficiários dos pagamentos - não podendo requisitos formais ser transformados em requisitos materiais com vista a obstar-se à aplicação das convenções;

21. A indicação do montante de rendimento não é pressuposto de que dependa a aplicação de qualquer convenção para evitar a dupla tributação, o que resulta evidenciado pela circunstância dos atuais modelos de formulários (21-RFI) já não conterem qualquer campo destinado a tal declaração, sendo certo que a análise do teor dos modelos de formulários permite verificar que a certificação pelas autoridades fiscais estrangeiras se cinge à residência do contribuinte não residente à luz da respetiva CEDT, não incidindo sobre quaisquer outros factos;

22. Nos termos do supra descrito deverá decidir-se diferentemente do acórdão recorrido, também no sentido de que a inscrição dos valores definitivos e não previsionais dos rendimentos no certificado de

residência não é pressuposto de que dependa a aplicação das convenções para evitar a dupla tributação, determinando-se, em consequência, a anulação da correção efetuada no valor de € 439.604,30.

23. Impõe-se, pois, concluir que o acórdão recorrido procedeu a uma incorreta interpretação e aplicação do então artigo 90º, n.º 3, do Código do IRC [atual artigo 98º, n.º 2, alínea a)], devendo interpretar-se este preceito no sentido de que a aplicação das CEDT apenas depende da apresentação de certificado emitido pelas autoridades fiscais estrangeiras atestando a residência no ano do pagamento do rendimento, não dependendo de quaisquer outros requisitos, mormente a apresentação do concreto modelo de formulário que vigore na data do pagamento do rendimento, independentemente da data em que a prova é feita, ou do preenchimento de campo do formulário relativo à declaração dos rendimentos auferidos pelo não residente;

24. Refira-se ainda que tendo a Recorrente procedido ao pagamento do imposto em discussão, a procedência do presente recurso deverá determinar o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º da LGT e 61º do CPPT, atento o facto de ter resultado de erro imputável aos serviços o pagamento do imposto em montante superior ao legalmente devido.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Venerando Tribunal suprirá, deve o presente recurso de revista ser admitido, devendo ser julgado procedente, revogando-se o acórdão recorrido, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA!

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso devia ser admitido e prosseguir seus termos, tendo em conta que a questão colocada e decidida no acórdão recorrido tem sido decidida pelo STA em sentido contrário.

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre proceder à análise liminar da questão do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do presente recurso, tendo em conta que constitui jurisprudência já consolidada nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for *claramente necessário para uma melhor aplicação do direito* ou se estivermos perante uma questão que pela sua *relevância jurídica ou social* se revista de *importância fundamental*, sendo que esta importância tem de ser detectada, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

A questão colocada neste recurso traduz-se em saber se, tal como advoga a Recorrente, está errado o julgamento efectuado pelo TCA Sul, segundo o qual a prova prevista no n.º 3 do art. 90º do CIRC [atual art. 98º, n.º 2, alínea a)], tem de ser exclusivamente feita através de certificado de modelo oficial aprovado por despacho do Ministro das Finanças português, e, para além disso, através de modelo vigente à data do pagamento do rendimento (independentemente da data em que se efectue a prova), sendo igualmente necessário o correcto preenchimento de todos os campos do formulário de modelo oficial, mormente do campo relativo à declaração dos rendimentos auferidos pelo não residente, não podendo ser aceites quaisquer outros documentos, designadamente outros modelos ou certificados emitidos pelas autoridades fiscais estrangeiras para aplicação da Convenção.

Isto porque no acórdão recorrido se julgou que a prova da residência das entidades não residentes às quais a Recorrente efectuou pagamentos após 1.08.2003 tinha de ser feita, *"(...) de forma específica e privativa (...)"*, através do certificado de modelo oficial aprovado pelo Despacho n.º 11701/2003, de 17 de Junho (formulário modelo 12-RFI) e dos *"(...) novos formulários em língua portuguesa e espanhola, devidamente preenchidos e certificados pelas Autoridades Fiscais do Reino de Espanha"* disponibilizados no final de 2003, na sequência da publicação do Ofício Circulado 20090/2003, não sendo estes susceptíveis *"de substituição, por outro tipo de documentação"*. Isto é, na interpretação dada pelo tribunal recorrido ao art. 90º, n.º 3, do CIRC [atual artigo 98º, n.º 2, alínea a)], o formato do certificado apresentado assume relevância para a aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CEDT), designadamente, a apresentação do formato vigente na data do fluxo de rendimento (facto gerador da obrigação tributária), sendo condição de aplicação da própria CEDT.

O que, segundo a Recorrente, constitui uma interpretação errada, na medida em que a prova da residência é uma formalidade probatória e não um requisito material adicional para a aplicação do regime convencional. Na sua óptica, desde que seja atestado o pressuposto material da residência, são de aplicar as CEDT, não constituindo o concreto modelo de certificado de residência, em si mesmo, um pressuposto de que dependa a aplicação das convenções, tratando-se de um requisito *ad probationem* e

não de um requisito *ad substantiam*. Por outro lado, advoga que a indicação do montante de rendimento não é pressuposto de que dependa a aplicação de qualquer convenção para evitar a dupla tributação, como é evidenciado pela circunstância de os actuais modelos de formulários (21-RFI) já não conterem qualquer campo destinado a tal declaração e se poder verificar pelo teor dos modelos de formulários que a certificação pelas autoridades fiscais estrangeiras se cinge à residência do contribuinte não residente à luz da respectiva CEDT, não incidindo sobre quaisquer outros factos.

Neste cenário, consideramos que se encontram preenchidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista excepcional, desde logo porque se está perante questão de *relevância social de importância fundamental*, tendo em conta que a matéria dos requisitos de prova necessários ao acionamento de uma convenção para evitar a dupla tributação aquando da realização de pagamentos a entidades não residentes tem um amplo interesse objetivo, que transpõe os limites do caso concreto e se repetirá em casos futuros face ao estádio de desenvolvimento em que se encontra actualmente o comércio internacional e a multiplicidade de sujeitos a que são aplicáveis as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal.

Ademais, estamos claramente perante um "caso tipo", na medida em que toda e qualquer empresa que estabeleça relações com entidades não residentes às quais efetue pagamentos carecerá de ver esclarecidas as dúvidas em torno do procedimento que afaste a sua responsabilidade tributária, e este aspecto procedimental do exercício dos direitos de matriz convencional coloca-se numa abundância de situações e ao longo dos tempos.

Por outro lado, a questão já foi, de alguma forma, tratada pelo Supremo Tribunal Administrativo, e em sentido contrário ao sufragado pelo TCA Sul, como se pode ver pela leitura dos acórdãos de 7 de Dezembro de 2010, no recurso n.º 01075/09 e de 22 de Junho de 2011, no recurso n.º 0283/11, pelo que a revista excepcional deve ser admitida com vista a uma melhor aplicação do direito, na justa medida em que a decisão, ora recorrida, decidiu em sentido contrário ao da jurisprudência acima referida.

Isto é, importa que o Supremo Tribunal intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em admitir a revista.

Sem custas nesta fase.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Admissão.

Sumário:

É de admitir o recurso de revista excepcional se as questões colocadas têm a virtualidade de se colocar em inúmeros casos futuros, por se reportarem a questões gerais sobre a incidência de imposto de selo nos contratos de prestação de serviços celebrados com os consumidores por sociedades que exercem a actividade de distribuição de sinal de televisão (por cabo, satélite ou outra plataforma) e de prestação de serviços de comunicações de dados e de interactividade, questões que apresentam inegável repercussão comunitária e são de grande relevo social, pelo que importa que o Supremo Tribunal intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir possa servir como orientação para os envolvidos e para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 143/14-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……, S. A., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo TCA Sul que negou provimento ao recurso jurisdicional que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação adicional de imposto de selo referente ao ano de 2007.

Terminou as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) O presente recurso vem interposto do Acórdão proferido em 30 de Outubro de 2013, no processo que correu os seus termos junto da 2º Juízo – 2ª Secção (Contencioso tributário) do Tribunal Central Administrativo Sul, sob o n.º 06922/13, na parte que julgou improcedente o Recurso interposto pela ora Recorrente;

B) Nos termos do artigo 150º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, Revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando verificados os seguintes requisitos: i) estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental; ou ii) ser a admissão do recurso claramente necessária para uma melhor aplicação do direito;

C) Relativamente ao primeiro requisito – o de estarmos perante uma questão com relevância jurídica – o mesmo deverá ser apreciado, de acordo com a jurisprudência, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo;

D) Na verdade, em particular no que respeita as situações que não envolvem o preenchimento do formulário de adesão, trata-se de uma questão cuja relevância jurídica e social é evidente, por decorrer da frequência em que situações nas quais existe a obrigação de disponibilizar as condições gerais aplicáveis existe, e é cumprida mediante a disponibilização das referidas condições, por exemplo, mediante a sua disponibilização através da Internet;

E) Com efeito, caso se entendesse que em todas essas situações em que existe a disponibilização de condições legais, estamos perante um escrito de contrato, tal entendimento teria consequências socialmente absurdas;

F) Cristalizar na ordem jurídica um tal entendimento teria, na prática, e tendo presente a redacção vigente na data dos factos, implicações que afectariam fortemente o comércio jurídico de um sem número de contratos diariamente celebrados, e em inúmeras situações de valor inferior ao próprio valor do imposto alegadamente devido:

G) Quanto ao segundo requisito — necessidade de melhor aplicação do direito — tem sido entendido pela jurisprudência como devendo resultar da possibilidade de repetição da questão noutros casos e da necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito;

H) No caso ora em apreço, a reapreciação do teor do Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul configura uma situação que, a titulo excepcional, deverá ser reexaminada porquanto a decisão materializada no referido Acórdão também consubstancia uma situação de manifesta incorrecta aplicação do direito e, bem assim, de manifesta injustiça, em particular, no que respeita às situações referentes à contratação via telefone, internet e comunicação das agentes — isto é, nos canais de venda que não envolvem o preenchimento de um formulário de adesão —, a qual é manifestamente contraditória com a posição anteriormente assumida, quer judicialmente, quer pela própria Administração tributária;

I) Com efeito, a questão de direito objecto de apreciação nos presentes autos – a qual consiste na análise da incidência de Imposto do Selo nos contratos de prestação de serviços celebrados pela ora Recorrente com os seus clientes – foi já objecto de apreciação noutros exercícios, designadamente nos anos de 2006, 2008 e 2009, tendo sido, em qualquer dos referidos exercícios, e em diferentes instâncias, e por distintas entidades, expressamente reconhecido, contrariamente à decisão veiculada no Acórdão ora em apreço, que nos canais de venda que não envolvem o preenchimento de um formulário de adesão não haverá lugar à incidência de Imposto do Selo;

J) Ora, perante tal situação que, em particular no que respeita às situações referentes aos canais de venda que não envolvem o preenchimento de um formulário de adesão, nem chega a ser objecto de apreciação por parte de tribunais superiores porque, desde logo, reconhecida favoravelmente ao sujeito passivo pela própria Administração tributária, neste cenário em que e mantida pelo Acórdão recorrido deverá ser revista de forma a assegurar uma (imprescindível) melhor e uniforme aplicação do direito;

K) No que respeita ao Acórdão que constitui objecto do presente recurso, e na qual se considera existir um "escrito" de contrato, é de referir que o tribunal a quo incorre em erro de julgamento, por erro sobre os pressupostos, violando o disposto no artigo 1º do Código do Imposto do Selo é verba 8 da respectiva tabela geral;

L) Com efeito, desde logo, quando as vendas sejam efectuadas telefonicamente ou por comunicação de agentes, não há (sequer) utilização de formulário de adesão, mas uma mera informação, por escrito, das condições gerais de adesão aplicáveis aos serviços que o cliente contratou;

M) Nestes casos não faz qualquer sentido considerar a existência de um contrato físico e, mais do que isso, a existência de um contrato escrito, como tal sujeito à incidência do Imposto do Selo sobre escritos de contratos;

N) Neste âmbito, importa referir que quanto a estes casos em que não há (sequer) utilização do formulário de adesão, a própria Administração tributária, nos processos referentes ao ano de 2008 e 2009, já reconheceu que, nestas situações, não deverá haver lugar à liquidação de Imposto do Selo;

O) Por outro lado, muito embora o Acórdão recorrido reconheça a essencialidade da aposição da assinatura das partes (para efeitos de existência de um "escrito de contrato"), limitou-se a considerar a existência de formulários de adesão nos quais, muitas das vezes, são apostas duas assinaturas: a do eventual cliente, e a do "vendedor", isto é, a da pessoa que interveio na promoção dos serviços da Recorrente e procedeu à recolha do pedido de adesão;

P) Todavia o Acórdão recorrido, que considera estar-se perante um contrato, perante um "escrito de contrato", não levou em linha de conta o facto, incontornável, de o formulário estar estruturado, do ponto de vista funcional, como um "veículo" de recolha de informação;

Q) No que respeita à análise da natureza jurídica do formulário de adesão, este apenas poderá ser, quanto muito, caracterizado como proposta contratual, designadamente pelo facto de não ser subscrito por pessoas com poderes para celebrar contratos com potenciais clientes, em nome da Recorrente, mas tão só pelo autor da proposta e putativo novo cliente;

R) Com efeito, o Acórdão recorrido padece de contradição neste concreto aspecto, porquanto não prescinde, em qualquer momento, da importância da assinatura das partes contratantes, mas conclui, a final, que a assinatura do promotor representa uma assinatura de quem foi legitimamente incumbido pela ora Recorrente;

S) Para que o representante actue em representação do representado, é necessário que a pessoa que age no lugar de representante tenha os necessários poderes de representação e proceda dentro dos limites desses poderes, o que, no caso em apreço, não sucedeu;

T) A Recorrente nunca conferiu quaisquer poderes de representação às pessoas e entidades envolvidas na promoção de vendas dos serviços TV Cabo, pelo que nunca se poderia considerar estarem estas entidades a agir por conta da Recorrente e nos limites dos poderes que lhe competem;

U) Com efeito, para que esses poderes sejam conferidos, sem que exista um contrato de mandato — que se consubstancia num verdadeiro contrato de prestação de serviços que confere poderes para a prática de determinados actos jurídicos e que, portanto, nunca estaria aqui em causa — é necessário, nos termos do artigo 258.º do Código Civil — (i) a realização de um negócio jurídico em nome do representado e no seu interesse; e (ii) a atribuição ao representante de poderes representativos;

V) Assim, para que o representante actue em representação do representado, é necessário que a pessoa que age no lugar de representante tenha os necessários poderes de representação e proceda dentro dos limites desses poderes o que no caso em apreço não sucedeu porque pura e simplesmente a Recorrente não conferiu quaisquer poderes a terceiros para, neste âmbito, celebrar negócios jurídicos em seu nome;

W) Com efeito, essas pessoas, singulares ou colectivas, actuam em seu próprio nome e no seu próprio interesse, sendo remuneradas por um serviço que consiste na divulgação dos serviços da Recorrente, para esta, depois, e se entender estarem verificadas as condições para o efeito, constatar directamente com os clientes através da activação do sinal;

X) Na verdade, no que respeita aos canais de venda que implicam contacto presencial, a ora Recorrente procede à divulgação dos seus serviços através de empresas contratadas para o efeito;

Y) Tais empresas asseguram a promoção dos serviços da Recorrente e ainda alguns aspectos técnicos, tais como serviços de instalação e manutenção;

Z) Estas empresas entregam os denominados formulários de adesão, sendo tais formulários de adesão usados para recolha dos dados de cliente, para facturação e verificação de existência de condições técnicas e, também, como veículo de informação das condições gerais a que o serviço é prestado;

AA) Nos casos de comercialização através de kits, o formulário só é assinado pelo cliente;

BB) É, pois, manifesta a contradição do Tribunal a quo, pois, por um lado considera – bem – essencial a aposição de assinatura pelas partes para que exista um escrito de contrato e, por outro lado, no caso concreto em que o formulário só é assinado pelo putativo cliente, considera existir, ainda assim, um contrato escrito:

CC) Nas situações em que o formulário de adesão existe, tal formulário é assinado apenas pelo cliente, como ocorre na situação de comercialização dos serviços TV Cabo através de Kits, ou, em regra, é assinado pelo Cliente e pelo trabalhador da empresa contratada pela Recorrente:

DD) Importa salientar que nos casos dos Kits, que no fundo são conjuntos de equipamento que o cliente adquire e instala directamente na sua casa, não existe sequer qualquer assinatura que não seja a do cliente:

EE) Com efeito, nestes casos, o cliente que adquiriu o equipamento envia o formulário para a Recorrente com a sua identificação para facturação e indicação do serviço que pretende para que possa ser activado o necessário sinal, após a Recorrente verificar estarem em condições para o efeito;

FF) Em qualquer dos casos, é de referir que tais contratos não conferem quaisquer poderes às empresas contratadas ou seus colaboradores, para celebrarem contratos em nome da Recorrente, ou para a vincular de qualquer outra forma;

GG) As referidas empresas contratadas limitam-se a disponibilizar as propostas de adesão fornecidas pela Recorrente, e a identificar-se nas propostas de adesão subscritas por clientes, para efeitos da sua remuneração variável;

HH) O processo de aceitação dos pedidos de adesão não se conclui com a intervenção das referidas pessoas ou entidades, envolvidas na promoção de vendas dos serviços TV Cabo, às quais não são dados quaisquer poderes de representação, para o efeito, por parte da Recorrente, mas antes com a activação dos serviços solicitados;

II) Activação essa que apenas se manifesta após a aceitação da Recorrente do pedido de adesão formulado, depois de efectuados testes de despistagem, tais como de validação de morada ou testes de aferição de capacidade técnica para prestação dos serviços solicitados;

JJ) Nestes termos, o formulário de adesão não vincula, nem a Recorrente, nem o cliente, após o seu preenchimento, sendo que se o cliente, afinal, não quiser utilizar o serviço ou a Recorrente não o quiser prestar nenhuma das partes incumpre qualquer contrato nem é obrigada a compensar a outra;

KK) Até a Recorrente activar o sinal, não existe qualquer contrato, nem nenhuma das partes se vincula a qualquer obrigação, pelo quê nunca poder haver incumprimento até essa activação, sendo evidente o erro de julgamento em que incorre o Tribunal a quo;

LL) Com efeito, nenhum dos diversos modelos de contratação a que a Recorrente recorre no decurso do exercício da sua actividade comercial importa a celebração de um contrato escrito com os seus clientes, nem podia, atentas as características de celeridade e de informalidade que dominam esse mercado, como bem explicaram as testemunhas inquiridas:

MM) Em face do exposto, atento o teor da prova documental carreada para os autos e, bem assim, o teor dos depoimentos foram prestados no âmbito do processo 2685/10.OBELSR, aproveitados e tidos em consideração nos autos de Impugnação ora recorridos, ficaram provados os factos necessários para concluir que o acto de liquidação, na parte referente aos canais de venda que envolvem o preenchimento de um formulário de adesão, padece dos vícios apontados nos autos, devendo ser anulado em conformidade, tendo o Acórdão recorrido incorrido em erro de julgamento por erro sobre os pressupostos e violado o disposto no artigo 1.º n.º 1 e alínea a) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo e Verba 8 da Tabela Geral do Imposto do Selo;

NN) No que respeita ao enquadramento em sede de Imposto do Selo, é de referir a extrema relevância conferida à assinatura pelas partes contratantes, a qual é, também, sublinhada pelo próprio Código do Imposto do Selo quando, na alínea a) do seu artigo 5.º determina que o nascimento da obrigação tributária ocorre, nos actos e contratos, no momento da assinatura pelos outorgantes", o que apenas se verifica quando o contrato é reduzido a escrito e assinado por ambos os contratantes;

OO) Com efeito, o Imposto do Selo assume um carácter formalista, materializado na exigência da assinatura de ambas as partes;

PP) Em suma, a incidência da Verba 8 da Tabela Geral anexa ao Código do Imposto do Selo deverá tomar em linha de conta os seguintes aspectos:

i) A tributação em sede de Imposto do Selo à luz desta Verba pressupõe a existência de um contrato entre duas (ou mais) partes;

ii) Nem todos os contratos se encontram sujeitos ao Imposto do Selo da Verba 8, mas apenas os que são formalizados por escrito;

iii) O conceito de escrito aí previsto tem por referência, não a mera reprodução num papel da vontade de uma das partes, mas o documento no qual estas manifestam e expressamente acordam os termos negociais através da aposição da respectiva assinatura;

iv) O nascimento da obrigação tributária apenas ocorre com a assinatura do escrito pelos outorgantes;

QQ) A este respeito, importa deixar claro que a informalidade na angariação e celebração dos contratos com os seus clientes é uma característica e consequência natural da natureza da actividade da Recorrente;

RR) Com efeito, a actividade exercida pela Recorrente não é, nem poderia ser de modo algum, compatível com a existência de negócios formais bilaterais;

SS) Encontramo-nos, assim, perante um modelo de negociação em que a contratualização se confunde com a própria utilização do serviço prestado pela Recorrente numa base contínua, tendo sempre esta última a possibilidade de o interromper em caso de incumprimento do cliente;

TT) Relembre-se que o modelo formalístico sobre o qual assentava a Verba 8 da Tabela Geral tinha subjacente uma aposição de fé pública que justificava a incidência de Imposto do Selo, na medida que a tributação que decorria da aplicação daquela era vista como o "selo que autenticava o documento";

UU) Contudo, no tipo de relações contratuais que se estabelecem no sector em que Recorrente opera, a fé pública é totalmente desnecessária, na medida em que os meios de reacção a situações de incumprimento por parte dos clientes se traduzem em acções directas por parte da Recorrente;

VV) Com efeito, em particular, no caso das vendas efectuadas pelos canais de venda que não envolvem o preenchimento do formulário de adesão (internet, telefone e kits), não existe sequer qualquer aparência de suporte escrito assinado, ou por assinar; o que existe é a disponibilização das condições gerais, disponibilização essa que sucede num sem número de situações, mediante a sua divulgação, por exemplo, na Internet;

WW) Por fim, da anulação dos actos de liquidação sub judice, deverá também resultar, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 171.º, nºs 1 e 2, do Código do Procedimento e do Processo Tributário, 53º, n.ºs 1, 2, 3 e 4, da Lei Geral Tributária, indemnização pela garantia indevidamente prestada, na proporção remanescente, existindo, pois, também nesta parte, erro de julgamento por parte do Tribunal a quo.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido por não se verificarem os respectivos pressupostos, aduzindo que, no caso de assim se não entender, «*então, pelo discurso fundamentador do acórdão recorrido, que inteiramente se subscreve, deve ser negado provimento ao recurso e manter-se a decisão recorrida na ordem jurídica.*».

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre proceder à análise liminar da questão do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, tendo em conta que constitui jurisprudência já consolidada nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for *claramente necessário para uma melhor aplicação do direito* ou se estivermos perante uma questão que pela sua *relevância* ***jurídica*** *ou* ***social*** se revista de *importância fundamental*, sendo que esta importância tem de ser detectada, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

As questões que a Recorrente pretende dirimir são as de saber se os contratos de prestação de serviços que celebra com os seus clientes assumem a natureza de "*escritos*" para efeitos de incidência de impostos de selo, nos termos do disposto nos arts. 1º, n.º 1, e 5º, alínea a), do Código do Imposto do Selo e na verba 8 da respectiva Tabela, seja nos casos em que o contrato emerge de simples comunicação telefónica ou internet, seja nos casos em que só existe o preenchimento e assinatura de um *formulário de adesão*, e se tais contratos se enquadram no pressuposto de tributação subjacente ao imposto de selo face ao tipo de relações contratuais em causa.

A sentença da 1ª instância, confirmada pelo acórdão recorrido, sufragou o entendimento de que todos os contratos celebrados pela impugnante no âmbito da sua actividade são "*escritos*" para efeitos de imposto de selo, independentemente dos procedimentos de venda adoptados, e estão, por isso, abrangidos pela verba 8 da TGIS.

Neste recurso, a Impugnante/Recorrente continua a insistir que os formulários de adesão não representam um *contrato escrito*, tanto porque funcionalmente se destinam apenas a recolher informação sobre o cliente e a levar ao conhecimento deste as condições gerais do fornecimento do serviço, como porque não encerram um sinalagma, dada a falta de poderes de representação dos promotores e vendedores que os subscrevem. Por outro lado, continua a insistir que os contratos realizados por via telefónica ou da internet também não têm qualquer suporte físico, posto que, nestes casos, a disponibilização das condições gerais subjacentes à prestação do serviço também se não pode assimilar à assinatura de qualquer contrato escrito. E reafirma que, para além da natureza dos serviços prestados no âmbito da sua actividade ser incompatível com a realização de contratos escritos bilaterais, também não ocorre a necessidade de aposição de fé pública em que se funda, no seu entender, a tributação em imposto do selo. Razão por que continua a defender que os contratos de prestação de serviços que

celebra com os seus clientes não estão sujeitos a imposto de selo, sustentando que o acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento e violou os comandos ínsitos nos artigos 1º, n.º 1, e 5º, alínea a), do Código do Imposto do Selo e Verba 8 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

E advogando que a matéria em causa assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, sustenta que o recurso de revista deve ser admitido, com vista a uma melhor aplicação e uniformização do direito.

E aceitamos que assim seja.

Com efeito, apesar de se reportar a um caso concreto, as questões colocadas têm a virtualidade de se colocar em milhares de casos futuros, por se reportarem a questões gerais sobre a incidência de imposto de selo nos contratos de prestação de serviços celebrados com os consumidores finais por sociedades que exercem a actividade de distribuição de sinal de televisão (por cabo, satélite ou outra plataforma) e de prestação de serviços de comunicações de dados e de interactividade, matéria sobre a qual este Supremo Tribunal nunca se pronunciou.

Tais questões apresentam inegável repercussão comunitária e são de grande relevo social, pelo que importa que o Supremo Tribunal intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir possa servir como orientação para os envolvidos e para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em admitir a revista

Sem custas nesta fase.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Taxas. Propinas. Prescrição.

Sumário:

A solução a dar à questão de saber qual o dia em que se inicia o prazo de prescrição das taxas (propinas) devidas pela frequência de cursos do ensino superior é irrelevante, se face à matéria de facto que se deu como provada, teria sempre, independentemente da solução que se encontrasse para aquela questão, que se julgar tais taxas prescritas.

Processo n.º 221/14-30.
Recorrente: Universidade de Coimbra.
Recorrido: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Universidade de Coimbra, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datada de 29 de Novembro de 2013, que julgou procedente a oposição deduzida por A……, à execução por aquela instaurada, contra esta, no âmbito de dívida relacionada com propinas do ano lectivo de 2003/2004.

O recurso vem interposto ao abrigo do disposto no artigo 280º, n.º 5 do CPPT.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. Vem o presente recurso interposto pela recorrente Universidade de Coimbra da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou procedente a oposição à execução deduzida pela oponente A…… considerando extinto, por prescrição, o crédito exequendo, nos termos do artigo 204º n.º 1 d) do CPPT.

B. O Tribunal *a quo* julgou incorrectamente a questão suscitada na oposição à execução, relativamente ao início da contagem do prazo da prescrição. Entendeu o Tribunal *a quo* que *(...) aplicar ao termo inicial do prazo de prescrição do tributo aqui em causa a regra estabelecida para os*

impostos de obrigação única ou para os impostos periódicos, configura uma analogia legalmente proibida. Deste modo, tal termo inicial apenas pode ser o que resulta da lei geral — art.º 306.º do Código Civil — segundo o qual o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido (...)

C. Ao não aplicar ao caso em apreço, ainda que subsidiariamente, as regras de contagem do prazo de prescrição previstas no art.º 48.º da LGT, a decisão recorrida **decidiu em sentido oposto a outra decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, em concreto no acórdão do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842.** Se a decisão recorrida aplica o prazo de prescrição de oito anos, previsto no art.º 48.º da LGT, à propina reclamada pela exequente nos presentes autos, terá, por maioria de razão, que aplicar as regras de contagem do prazo previstas no mesmo normativo.

D. A aplicação das regras de contagem do prazo previsto no art.º 48.º da LGT ao caso em apreço não constitui aplicação analógica, mas, *maxime*, extensiva ou **subsidiária**.

E. Nas obrigações tributárias decorrentes de impostos periódicos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu (nº 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12)

F. A norma do artº 48º da LGT aplicar-se-á em toda a sua extensão, quer quanto ao prazo quer quanto ao modo de contagem do mesmo, à propina reclamada nos presentes autos; e se assim se não entender, terá então a mesma norma que se aplicar extensiva ou subsidiariamente à dívida reclamada nos presentes autos, e não a norma do art.º 306.º do Código Civil.

G. A decisão recorrida está em manifesta oposição com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual, no específico campo aduaneiro, o instituto da prescrição das obrigações, à míngua de preceito legal directamente aplicável, será contemplado, subsidiariamente, pelo regime da prescrição das obrigações tributárias em geral; devendo aplicar-se, quanto à contagem do prazo da prescrição, subsidiariamente, as regras plasmadas no art.º 48.º da LGT e não o regime do Código Civil (V. ac. do STA 08/03/1995, proferido no âmbito do processo n.º 018842, disponível em www.dgsi.pt)

H. Deverá a decisão recorrida ser substituída por outra que considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005 e, em sua consequência, deverá julgar-se improcedente a oposição deduzida pelo oponente.

I. Deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida na parte em que considera aplicável ao caso em apreço o art.º 306.º do Código Civil para efeitos de contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda e proferir-se acórdão considere como início da contagem do prazo de prescrição o dia 01/01/2005, ao abrigo do disposto no art.º 48.º da LGT e em consequência considere improcedente a oposição deduzida pela oponente.

Assim se fazendo Justiça!

Contra-alegou a recorrida tendo concluído:

1 - Defende a recorrente que a sentença recorrida fez errada aplicação do artigo 306º do Código Civil.

2 - Entende que devia ter sido aplicada a norma presente no número 1 do artigo 48º da LGT, que define o momento a partir do qual se inicia o decurso dos prazos de prescrição das dívidas tributárias relativas a impostos periódicos, impostos de obrigação única, impostos sobre o valor acrescentado e impostos sobre o rendimento.

3 - O facto de se recorrer à primeira parte do número 1 do artigo 48º da LGT para definir o prazo de prescrição de (todas) dívidas tributárias não previsto em lei especial, não implica que tenha que se aplicar o resto do normativo, na medida em que a segunda parte da norma é de aplicação estrita aos impostos periódicos, impostos de obrigação única, impostos sobre o valor acrescentado e impostos sobre o rendimento — e não a todas as dívidas tributárias.

4 - Considerando-se que tratamos de taxas ou de outra espécie tributária criada por lei, sempre a contagem do prazo de prescrição da dívida feita com recurso ao artigo 48º da LGT equivaleria a um recurso não permitido à analogia, desrespeitando-se o princípio da legalidade tributária, a que estão sujeitas as matérias, como esta, que se incluam nas denominadas garantias dos contribuintes.

5 - Ainda que a tese da recorrente fosse acolhida e se fixasse o *dies a quo* em 1 de Janeiro de 2005, sempre a prescrição se teria dado em 1 de Janeiro de 2013, mais de 4 meses antes da citação da executada e oponente, o que sempre determinaria a extinção da presente execução.

6 - Deve manter-se a decisão recorrida por ser a que mais respeita o princípio da legalidade tributária e da proibição da analogia, não se concedendo provimento ao recurso interposto pela exequente Universidade de Coimbra

FAZENDO-SE, ASSIM, INTEIRA JUSTIÇA!

O Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

Recurso interposto pela Universidade de Coimbra no processo em que A…… deduziu oposição:

Em face da junção das certidões de fls. 208 e ss., 216 e ss., e 231 e ss., afigura-se estarem reunidos os pressupostos para que se conheça do recurso interposto.

Em face das conclusões de recurso, resulta ser de conhecer das questões do prazo de prescrição aplicável às propinas e desde que data é de contar o mesmo.

Certo é não ser posto em causa que o mesmo tenha decorrido até à data em que ocorreu a citação da oponente em execução fiscal que na sentença recorrida se julgou ter ocorrido a 17-5-2013.

Relativamente ao prazo aplicável prefiguram-se várias soluções, nomeadamente:

- se é de 2 anos, conforme previsto no art. 317.º aI. a) do C. Civil; ou

- se é de 8 anos por aplicação do previsto no art. 48.º n.º 1, da L.G.T..

E quanto à data a partir da qual é de contar esse prazo, colocam-se ainda outras soluções:

- a partir da data de inscrição - solução que se defendeu no parecer emitido pelo M.º P.º a fls. 135 e ss.;

- a partir da data prevista para o pagamento das propinas - solução acolhida na douta sentença recorrida;

- a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário - solução prevista no dito art. 48.º n.º 1 para os impostos de obrigação periódica, e que é defendida pela recorrente;

- a partir do termo do facto tributário correspondendo ao termo do ano letivo solução prevista, nomeadamente, neste art. 48.º n.º 1 quanto aos impostos periódicos e que é a defendida no parecer do Prof. Casalta Nabais junto a fls. 90 e ss..

Sendo entendimento há muito assente na jurisprudência que as propinas correspondem a taxas, que nas dívidas tributárias se englobam, é de aplicar a previsão

constante na 1.ª parte do n.º 1 do art. 48.º da L.G.T.

Assim, o prazo de prescrição de 8 anos é o aplicável.

Mais se afigura ser de contar o mesmo a partir do termo do ano letivo, solução defendida no parecer do Prof. Casalta Nabais junto a fls. 90 e ss., e que parece ser a que melhor corresponde à taxa, que é a quantia devida por uma prestação de serviço.

Ora, desconhece-se no caso em que data terá terminado o ano letivo de 2003 – 2004.

No entanto, à data da citação em execução fiscal, ocorrida a 17-5-2013, certo é ter já decorrido o dito prazo de prescrição de 8 anos, mesmo a contar-se tal prazo desde 1-1-2005, conforme defende a recorrente.

Assim, e não sendo de acolher a solução que se defende no recurso interposto, é de confirmar o decidido, embora com diferente fundamento quanto ao cômputo do prazo da prescrição de 8 anos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) A oponente matriculou-se no curso de Pós-graduação em Geografia Ordenamento do Território e Desenvolvimento da Universidade de Coimbra, no ano letivo de 2003/2004 -facto admitido por acordo.

B) Em 02/07/2012 a Universidade de Coimbra emitiu a Certidão de Dívida n.º 2012/10019, de fls. 12 que se dá por integralmente reproduzida, com base na qual foi instaurada contra a oponente a execução fiscal n.º 0728201201105973 - fls. 10.

C) A oponente foi citada para a execução fiscal, através de carta registada com aviso de receção, assinado no dia 17/05/2013 por B…… – fls. 50.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Como já vimos, o presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no art. 280º, n.º 5 do CPPT, posto que o valor da quantia exequenda é de 951,34€, não permite a interposição de recurso nos termos do disposto no art. 280º, n.º 4 do mesmo CPPT.

Com interesse para estes autos, dispõe aquele art. 280º, sob a epígrafe "Recursos das decisões proferidas em processos judiciais":

1 - Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

2 – (…)

3 - Considera-se vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa.

4 - Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância.

5 - A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Face ao que dispõe esta norma há, assim, que aferir, antes de se entrar no conhecimento do mérito do recurso, se efectivamente existe a oposição de julgados indicada pela recorrente.

Como bem se refere no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 24/02/2010, recurso n.º 0912/09, em dgsi.pt, e como se depreende deste n.º 5, são requisitos cumulativos para a admissão do recurso de oposição de julgados que "…se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos. O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso…".

A única questão que se coloca no presente recurso passa por saber qual o dia em que se inicia o prazo de prescrição relativamente às propinas que os estudantes universitários devem pagar para frequentar os diversos "cursos" ministrados nas faculdades.

Não está em causa a qualificação da propina como taxa, nem a obrigatoriedade do seu pagamento, nem que o prazo de prescrição é de 8 anos, conforme prescreve o artigo 48º, n.º 1 da LGT.

Analisada atentamente a sentença proferida nestes autos e as certidões das sentenças juntas a fls. 209 e ss., 218 e ss. e 233 e ss., pode-se concluir que na sentença proferida nestes autos se entendeu que o dia em que se iniciava o prazo de prescrição coincidia com o dia seguinte ao último dia concedido para o pagamento voluntário da propina, que se fixou em 01/12/2003 (por referência ao ano lectivo de 2003/2004), enquanto que nas sentenças juntas aos autos se entendeu que o dies a quo que marcava o início do referido prazo de prescrição de 8 anos coincidia com o dia 1 de Janeiro do ano seguinte ao *terminus* do ano escolar em que o aluno frequentou o "curso".

A recorrente Universidade defende no seu recurso, naturalmente, que esta é a solução correcta, ou seja, o início do concreto prazo de prescrição que aqui está em discussão teve o seu início em 01/01/2005.

Também a matéria de facto em todas as decisões é essencialmente a mesma, tendo conduzido a estas duas soluções divergentes.

Porém, no presente recurso, como é evidente, não vem impugnada a matéria de facto que se julgou provada, caso contrário o presente recurso não versaria exclusivamente matéria de direito e, por isso, não poderia ser dirigido a este Supremo Tribunal.

E nessa matéria de facto não impugnada, surge como facto determinante para o conhecimento do mérito da oposição, e deste recurso, a data da citação da oponente para o processo de execução, que se fixou no dia 17 de Maio de 2013.

Sabendo-se que a prescrição apenas se interrompeu com a citação para a execução, cfr. art. 49º, n.º 1 da LGT [não há qualquer outra indicação nos autos de que tenha ocorrido um outro facto em momento anterior ao dessa citação que seja idóneo, também ele, para produzir efeito interruptivo sobre o prazo de prescrição], e que o prazo de prescrição era de 8 anos, cfr. art. 48º, n.º 1 da LGT, aplicando este prazo sobre a data de 01/01/2005, que a recorrente indica como ser a determinante para se iniciar a contagem de tal prazo, podemos concluir que, à data em que ocorreu a citação para a execução, já há mais de 4 meses e meio que aquele prazo de prescrição de 8 anos se havia completado, ou seja, no dia 01/01/2013.

Portanto, como bem refere a recorrida A……, bem como o Ministério Público, quer na perspectiva da solução jurídica defendida pela recorrente Universidade, quer na perspectiva da solução jurídica adoptada na sentença recorrida, sempre teríamos que concluir que aquele prazo de prescrição de 8 anos já se havia completado, pelo que perde qualquer relevância, para a solução a dar ao caso concreto, a divergência de solução existente entre a sentença recorrida e as restantes sentenças documentadas nos autos (e o mesmo se passa relativamente ao acórdão deste Supremo Tribunal referido nas alíneas C. e G. das conclusões). Ao recurso terá, sempre, que ser negado provimento.

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso e, em consequência, manter a sentença recorrida, ainda que com fundamento não totalmente coincidente.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

IRS. Métodos indiciários. Fundamentação. Quantificação da matéria tributável.

Sumário:

I — Se o contribuinte não declarou o início da actividade e não organizou a escrita a que o exercício da mesma o obrigava, nem mesmo depois de a AT lhe ter fixado prazo para o efeito, e se os elementos disponíveis não permitem, por em relação aos mesmos haver indícios fundados de que não correspondem à realidade, determinar e quantificar directamente a matéria tributável, está legitimado o recurso pela AT aos métodos indiciários.

II — No que respeita à quantificação da matéria tributável, deve considerar-se suficiente a fundamentação que permite ao destinatário conhecer os motivos por que a fixação foi naquele concreto montante, habilitando-o a conformar-se ou contra ela reagir graciosa e contenciosamente.

III — O critério usado pela AT na quantificação da matéria tributável por métodos indiciários tem de revelar-se adequado e racionalmente justificado — um modo adequado de aproximação à realidade —, mas não pode ser atacado com o fundamento de que outro ou outros se revelariam mais ajustados, pois não pode perder-se de vista que a quantificação por presunção é imputável exclusivamente ao contribuinte, que se queria ser tributado pelo lucro real, deveria ter cumprido com as obrigações que sobre ele recaíam.

Processo n.º 407/12-30.
Recorrente: A…
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 289/00 do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Coimbra:

1. RELATÓRIO

1.1 A…….. (a seguir Impugnante ou Recorrente) recorreu da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra as liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) que lhe foram efectuadas relativamente aos anos de 1993, 1994 e 1995 na sequência da fixação da matéria tributável por métodos indirectos.

1.2 O recurso foi admitido para o Supremo Tribunal Administrativo, com subida imediata e nos próprios autos e o Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

A. A mui douta sentença errou ao considerar que as liquidações não padecem do alegado vício de erro na determinação e quantificação da matéria tributável.

B. De acordo com o conteúdo do relatório, os valores presumidos situam-se nos proveitos, por "os valores declarados das vendas não serem compatíveis com os preços praticados na zona e estarem muito aquém dos considerados razoáveis".

C. Para considerar que o preço declarado não corresponde ao real a AF invocou as seguintes razões:

1.ª) o local onde se situam as fracções e o preço praticado na zona para idênticos apartamentos aponta para preços mais altos;

2.ª) segundo as Portarias 1133C/91, de 31/10; 1026/92, de 31/10, 1103/93 de 30/10 e 975C/94, de 31/10, o valor da habitação económica por metro quadrado na Lousã conduziria a valores globais muito superiores aos 24.200.000$00 declarados (37.032.600$00).

3.ª) o próprio impugnante declarou 12.450.000$00 de vendas em 1992 e 4.000.000$00 em 1993 quando os valores escriturados ascendem a 11.450.000$00 e 3.950.000$00, respectivamente.

D. Não são indicados os apartamentos idênticos que serviram de termo de comparação e o preço praticado para a sua venda;

E. O que as portarias fornecem é o custo de construção.

F. A AF não põe em causa o custo de construção que resultou dos documentos fornecidos pelo impugnante e que é bem inferior.

G. Os elementos obtidos em concreto pela própria AF afastam os valores médios que resultam das referidas portarias.

H. Não se compreende porque a AF não recorreu às margens de lucro denunciadas nos rácios daquele sector de actividade, aplicando-as aos custos declarados.

I. Não foram carreados para o processo elementos suficientemente seguros de que o preço declarado fosse inferior ao real, e sobretudo que o preço aproximado rondasse o valor presumido pela AF.

J. A AF não demonstrou, como lhe competia, que não tivesse podido ir mais longe no apuramento da verdade fiscal ou na redução da margem de erro, havendo por isso, insuficiência instrutória

K. A argumentação seguida, pela AF para o método de quantificação é insuficiente para dar a conhecer como se chegou ao valor de venda, por habitação e por garagem de 5.000.000$00 e 600.000$00, para 1992, respectivamente, com um agravamento de 10% desse valores para vendas verificadas em anos subsequentes.

L. Não há qualquer indicador do método objectivo seguido para se chegar a estes valores.

M. Não se pode sequer dizer que tenha sido utilizado um qualquer critério ou método, tudo indicando que a AF chegou àqueles valores por os considerar "razoáveis".

N. O princípio da legalidade não permite discricionariedade na aplicação da lei quanto aos actos que afectam directamente a situação tributária dos contribuintes

O. A fundamentação dos actos tributários em causa redundam na invocação de um critério, puramente subjectivo, de razoabilidade,

P. As liquidações impugnadas padecem, também, do alegado vício de falta de fundamentação.

A sentença violou, entre outras, as disposições legais contidas nos 19.º, alínea b), 21.º, 82.º, 87.º e 121.º do CPT, art. 125.º CPA e art. 74.º, n.º 2 da LGT.

Nestes termos e nos melhores de direito, com o sempre mui douto suprimento de V. Ex.ªs, deverá ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogada a decisão recorrida, devendo, a final ser julgada procedente a impugnação oportunamente deduzida pela ora recorrente, assim fazendo V. Ex.ªs a costumada e habitual JUSTIÇA».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, nos seguintes termos:

«*Parecer do Ministério Público: erro na determinação e quantificação de matéria colectável por métodos indirectos; falta de fundamentação.*

Afigura-se inexistirem razões que obstem ao conhecimento do recurso.

Com efeito, é de considerar a matéria de facto que importa considerar tal como resulta da douta sentença proferida que o recorrente não põe em causa.

Ora, são as respectivas conclusões da motivação de recurso delimitam o seu âmbito e objecto — art. 684.º n.º 3 do C.P.C., subsidiariamente aplicável, nos termos do art. 2.º alínea e) do C.P.P.T..

Assim, resultam para apreciação as seguintes questões de direito:

– de erro na determinação e quantificação da matéria colectável;

– falta de fundamentação.

Quanto à quantificação da matéria colectável que foi efectuada, é de concordar com o considerado na sentença recorrida que a julgou válida, sustentando-se no que se fundou a administração fiscal para proceder à tributação por métodos indirectos, invocando-se as normas aplicáveis, ainda que anteriores ao actualmente previsto no art. 90.º n.º 1 da L.G.T., as quais são relativas à repartição do ónus da prova.

Não repugna o entendimento de efectuar uma apreciação também em função do que resulta do princípio de repartição do ónus da prova, "uma vez concretizada a via regulamentar necessária para o efeito" — neste sentido Elisabete Louro Martins em O Ónus da Prova em Direito Fiscal, p. 175, acórdãos 84/03, do Tribunal Constitucional e do S.T.A. de 24/3/04, proferido no processo n.º 1914/03, acessível em www.dgsi.pt.

Tal o que parece ter ocorrido por aproximação aos valores constantes das Portarias que na mesma foram referidas.

Por outro lado, e quanto à exigência de fundamentação, a qual parece ser no caso especial, sustenta-se que a administração fiscal não podia proceder à tributação por métodos indirectos no que lhe pareceu "razoável".

No entanto, face à explicitação que a propósito foi efectuada, detecta-se ter sido ainda indicado a razão de ser de um agravamento de 10% relativamente aos valores resultantes, partindo do que resulta quanto ao ano de 1992, e mais sendo referido que o contribuinte saía beneficiado — detecta-se um lapso no valor indicado a esse propósito, a fls. 130, o qual melhor constava de 2.672.600$00 (fls. 36).

Concluindo, reitera-se o parecer já anteriormente emitido, de que resulta que é de julgar o recurso improcedente».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir são, como procuraremos demonstrar, as de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento *(i)* quando considerou justificado o recurso aos métodos indiciários na fixação da matéria tributável, *(ii)* quando considerou que não se verificava o vício de falta de fundamentação da decisão do Director Distrital de Finanças proferida em sede de reclamação (revisão da matéria tributável) deduzida pelo Contribuinte contra a fixação da matéria tributável por métodos indiciários e *(iii)* quando considerou que não se verificavam os erros invocados pelo Impugnante na determinação e quantificação da matéria tributável.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos: «[…]

FACTOS PROVADOS

1 - No período compreendido entre: 01/03/1996 a 07/03/1996 e, na sequência de um pedido de revisão da declaração anual de rendimentos referente a 1994, o ora impugnante A……. foi sujeito a acção de fiscalização, que incidiu sobre os exercícios fiscais de 1992 a 1995 e sobre os impostos de IVA e IRS, tendo este último imposto sido apurado por métodos indirectos - Relatório de Fiscalização de fls. 30 e segs. dos autos e que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

2 - No decurso da referida acção de inspecção apurou-se que o contribuinte, ora impugnante, construíra um edifício destinado a habitação e comércio, por administração directa, tendo vendido, no decurso dos anos de 1992 a 1995 inclusive, algumas fracções para habitação e garagens, sem que tivesse entregue nos Serviços de Administração Fiscal qualquer declaração de início de actividade de "construção de prédios para revenda"- citado Relatório de Inspecção.

3 - Foi ainda apurado que o impugnante, apesar de não se encontrar colectado, utilizava o número de pessoa colectiva ……. nos documentos de aquisição de materiais para o prédio em construção e não deixou de inscrever na sua declaração de IRS, dos anos de 1993, 1994 e 1995 valores de proveitos e custos que estimou aleatoriamente - citado Relatório de Inspecção.

4 - Os Serviços da Administração Fiscal tendo verificado que, o ora impugnante exercera normal e continuadamente, por diversos exercícios, a actividade de "construção de prédios para revenda" notificaram-no para, no prazo de 15 dias, proceder à regularização da sua escrita, com a cominação de não o fazendo a matéria tributável ser fixada com recurso a métodos indiciários, conforme estabelecido no artigo 38.º do CIRS - citado Relatório de Inspecção e auto de notícia de fls. 50 dos autos, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

5 - O ora impugnante não correspondeu ao convite, feito pela AT, de regularizar a sua escrita, pelo que, entendendo a Administração Tributária não ser possível a comprovação directa e exacta dos proveitos deste (em virtude dos valores declarados das vendas das fracções serem baixos, tendo em conta o local onde se situavam e o preço praticado na zona para idênticos apartamentos) e procedeu à determinação da matéria colectável, por aplicação de métodos indiciários, com recurso aos valores do preço de construção por metro quadrado de habitação económica, para prédios localizadas na sede do concelho da Lousã, estabelecidos por portaria - citado Relatório de Inspecção.

6 - Do relatório final de fiscalização, efectuado ao contribuinte, que lhe foi regularmente notificado e que aqui se dá por reproduzido, para todos os efeitos legais, consta nomeadamente o seguinte:

"(…) 2 - Actividade

- A actividade em nome individual, nestes últimos anos, não foi participada à Administração Fiscal, com a apresentação da declaração de início a que se refere o artigo 30.º CIVA (...);

- Contudo, desenvolveu a de "construção de prédios para venda - CAE 500020" concretizada na Lousã com a construção, pelo menos, do edifício na Urbanização ……. - ……., que se concluiu ter destinado a venda e rendimento.

3 - Regime Fiscal

a) IRS

- Apesar de não colectado em qualquer actividade comercial/industrial declarou, além dos rendimentos da categoria A, também os da categoria C (sociedade de simples administração de bens), actos isolados (vendas de fracções do prédio construído na Urbanização …….).

C) Análise contabilístico-fiscal

Situação detectada

a) O sujeito passivo em 1989 resolveu construir um edifício destinado a habitação e comércio, por administração directa, destinado unicamente a rendimento (ideia transmitida pelo sujeito passivo);

b) Em 1992 esse prédio foi dado por concluído e a ideia que porventura existiu inicialmente, que visava destinar o prédio a rendimento diluiu-se (...) ou seja: optou pela venda de, pelo menos, seis apartamentos e algumas garagens, hoje já satisfeita. O que era antes deixou de ser (...);

e) Ora, o sujeito passivo não apresentou na Repartição de Finanças qualquer declaração de início de actividade pela construção que fez, por julgar a isso não estar obrigado;

d) Mas, a partir do momento em que a situação se inverteu, deveria tê-lo feito na Repartição de Finanças da Lousã, por o exercício da actividade de "construção de prédios para venda"- CAE 500020 ser um facto claro e evidente (...);

e) Todavia, apesar de não colectado, apresentou os valores que entendeu em 1992, 1993 e 1994, relacionados com as vendas concretizadas, em termos de proveitos e custos, considerando como actos isolados tais factos, embora erradamente, uma vez que, em primeiro lugar concebeu a intenção de vendas e a seguir concretizou, o que está subjacente na determinação e quantificação dos custos (anexos 3, 4, 5 e 6), operada em 1992, relacionada não só com as vendas de 1992, mas também com as restantes vendas, proteladas pelos exercícios de 1993, 1994 e 1995 (...).

1 – Proveitos

- O valor declarado das vendas dos apartamentos é baixo, tendo em conta o local onde se situam e o preço praticado na zona para idênticos apartamentos.

- Tendo-se procurado alguns dados sobre a realidade dos valores efectivos das vendas, junto dos adquirentes, não foi possível conseguir o que se pretendia devido a ausência dos mesmos, alguns por serem emigrantes, mas o proprietário do 3.º direito quando questionado sobre o assunto, mostrou-se indeciso quanto ao valor da compra que efectuara, limitando-se a lançar um valor incerto de 4.500.000$00 e assegurando que assumiu a aquisição do seu apartamento em 1991, em plena construção, o que se verificou, também com outros adquirentes, como o do 2.º andar direito; (segue-se quadro 1 do Relatório, relativo às vendas das fracções realizadas nos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995, donde consta o respectivo preço e a identificação e os NIFs dos adquirentes).

1 – Custos

Nesta área houve falhas na determinação dos mesmos, por parte do sujeito passivo, que implicam correcções, segundo a explanação que se irá desenvolver nos parágrafos seguintes (...)

(Seguem-se vários quadros e anexos, numerados de 2 a 7 e explicativos das situações detectadas).

2- Procedimento tomado

- Perante a situação constatada, não há dúvida que o sujeito passivo deveria ter-se colectado e proceder à organização da sua escrita, porquanto exerceu normal e continuadamente, por diversos exercícios a actividade de "construção de prédios para revenda" (...);

- E, para o sujeito passivo, não era novidade alguma estar numa situação irregular, até porque nos documentos de aquisição de materiais para o prédio fez constar o seu número de pessoa colectiva ……;

- Por tudo isto foi o mesmo notificado em 18/05/1996, para no prazo de 15 dias proceder à regularização da sua escrita, com a cominação do lucro tributável ser fixado por métodos indiciários, nos termos do artigo 38.º do CIRS, se o não fizer;

- Visitado em 14/06/1996 para saber da sua concretização não só se constatou por declarações do mesmo que não cumpriu a notificação como se recusou a assinar um auto de declarações a assinalar esse procedimento;

- Assim, vai-se proceder à sua inscrição oficiosa e tributar-se com recurso aos métodos indiciários.

4 - Elementos corrigidos

4.1. Cálculo dos proveitos

- Por inexistência de contabilidade ou dos livros de registo exigidos pelos artigos 111.º do CIRS e 50.º do CIVA, conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 38.º do CIRS, apesar da notificação efectuada, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 38.º, a determinação do lucro tributável vai-se fazer com aplicação dos métodos indiciários, no que se refere aos proveitos, por não ser possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos mesmos;

- Segundo as Portarias 1133-C/91 de 31/10; 1026/92 de 31/10, 1103-C/93 de 30/10 e 975-C/94 de 31/10, que atribuem um preço de construção de habitação económica, por metro quadrado, respectivamente, para prédios localizados na sede de concelho de Lousã: 1992 - 65.600$00; 1993 - 70.800$00; 1994 - 75.600$00 e 1995 - 79.000$00, os valores resultantes seriam de 1992 - 18.499.200$00; 1993 - 6.938.400$00; 1994 - 5.670.000$00 e 1995 - 5.925.000$00, perfazendo um total de Esc. 37.032.600$00;

- Não obstante esses montantes em relação ao custo, foram presumidos os valores da venda por habitação e por garagem, respectivamente de 5.000.000$00 e 600.000$00 relativamente às vendas operadas em 1992, com um agravamento de cerca de 10% desses valores para vendas verificadas em anos subsequentes, tendo em conta que a compra de alguns desses apartamentos foi negociada em anos anteriores, ou seja ainda em construção;

- Do exposto conclui-se que o sujeito passivo ainda sai beneficiado pelo critério seguido pelos serviços em 2.672.600$00, sobretudo nos prédios alienados em 1992 e 1993;

(seguem-se vários anexos e mapas demonstrativos das operações referentes ao cálculo dos proveitos e custos e do apuramento do rendimento colectável)

7 - Notificado o impugnante do relatório de inspecção e despacho de fixação da matéria tributável, por métodos indiciários, que fixou os referidos rendimentos para efeitos de IRS nos seguintes montantes:

- Esc. 8.856.000$00 para o ano de 1993;

- Esc. 11.012.518$00 para o ano de 1994 e

-Esc. 11.338.774$00 para o ano de 1995;

veio este requerer a revisão da matéria tributável, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 84.º do CPT - Reclamação de fls. 14 e segs. dos autos e que aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos legais.

8 - Os peritos reuniram em 6 de Junho de 1997, em Comissão de Revisão, não tendo chegado a acordo – Acta da Comissão de Revisão de fls. 18 dos autos e laudos dos peritos designados pelo impugnante e pela Fazenda Pública de fls. 19 e fls. 20 e verso dos autos e que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

9 - Na falta de acordo da Comissão de Revisão, o Director Distrital de Finanças de Coimbra, em 16/09/1997, confirmou a decisão proferida pelo Presidente da Comissão de Revisão, fixando a matéria colectável em sede de IRS relativos aos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995, de acordo com o expresso na Acta de fls. 24 a fls. 25 dos autos, donde ressaltam com interesse para a presente decisão os seguintes factos e fundamentos:

"(...) 4 - Nos termos do n.º 3 do artigo 87.º do CPT, com a redacção do artigo 1.º do DL 23/97 de 23/01, decidi fixar os rendimentos colectáveis para os exercícios em causa, nos termos e com os fundamentos que passo a expor:

4.1 - O sujeito passivo, que sempre esteve ligado activamente ao sector de construção civil, construiu um prédio em propriedade horizontal, para venda e rendimento, usando equipamentos e máquinas específicas, no que constituiu uma actividade económica propriamente dita;

4.2 - Contudo, fiscalmente não enquadrou tal actividade como de natureza comercial ou industrial, mas sim como prática de acto isolado de comércio, ou melhor, de actos isolados de comércio, sendo que, em 1992 vendeu 4 fracções, em 1993 vendeu 2 fracções, em 1994 vendeu 1 fracção e em 1995 vendeu 1 fracção.

4.3 - Tal enquadramento, consubstanciou-o com a entrega das declarações modelo 2 de IRS de 1992, 1993, 1994 e 1995, com Anexo B1, referenciando "Acto Isolado", nos quais declara as vendas das 8 fracções referidas, distribuídas pelos respectivos anos, declarando igualmente a quase totalidade dos custos de construção do prédio, que no entanto, é constituído por 26 fracções, sendo que muitos dos documentos de suporte referenciam o número de contribuinte de pessoa colectiva do sujeito passivo.

4.4 - Visitado pela Inspecção Tributária, foi notificado, nos termos dos números 3 e 4 do artigo 38.º CIRS, para organizar e regularizar a sua escrita, conforme artigo 111.º do CIRS, notificação essa que se recusou a assinar perante duas testemunhas.

4.5 - Não tendo cumprido a referida notificação, foi proposta a tributação por métodos indiciários, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 38.º do CIRS.

5 - As correcções propostas no relatório elaborado envolveram por um lado correcções aos custos, e por outro lado correcções aos proveitos.

5.1 - Quanto aos custos:

5.1.1 - Quantificaram-se a totalidade dos custos documentados suportados com a construção do prédio, que foram repartidos por cada fracção, de acordo com a permilagem constante da propriedade horizontal, sendo aceites como custo em cada ano, os que respeitam às fracções vendidas nesse ano, e somente esses, porquanto os restantes são existências, que deveriam ter sido tratados fiscalmente através da variação de produção.

5.1.2 - O método seguido parece-me correcto, pelo que, quanto aos custos mantenho sem alteração os valores propostos no relatório inicial, para cada um dos exercícios de 1992, 1993, 1994 e 1995.

5.2 - Quanto aos proveitos:

5.2.1. Quanto aos valores de venda, através do relatório de inspecção tributária foram corrigidos para valores mais próximos dos valores de mercado, tendo-se também como referência o preço de construção de habitação económica/m^2, constante das portarias anualmente publicadas, sendo esses indicadores os seguintes.

1992 - 65.600$00;

1993- 70.800$00;

1994 - 75.600$00

1995- 79.000$00

5.2.2. - Por outro lado, do relatório de inspecção tributária extraem-se, dentre outros, os seguintes indicadores:

Ano de 1992:

Área vendida - 308 m^2;

Valores declarados - 12.450.000$00/308 m^2 = 40.422$00/m^2

Valores propostos - 15.600.000$00/308 m² = 50.649$00/m²
Ano de 1993
Área vendida - 98 m²;
Valores declarados - 3.950.000$00/98 m² = 40.306$00/m²
Valores propostos - 6.000.000$00/98 m² = 62.857$00/m²
Ano de 1994
Área vendida - 75 m²;
Valores declarados - 3.750.000$00/75 m² = 50.000$00/m²
Valores propostos - 6.000.000$00/75 m² = 80.000$00/m²
Ano de 1995
Área vendida - 42 m²;
Valores declarados - 4.000.000$00/75 m² = 53.333$00/m²
Valores propostos - 6.000.000$00/75 m² = 80.000$00/m²

5.2.3 - Depreende-se assim que, relativamente aos exercícios de 1992 e 1993, os valores médios propostos são inferiores aos valores normais de mercado, e aos valores de referência das Portarias anuais, pelo que, decido manter os rendimentos colectáveis inicialmente fixados e que são os seguintes:

1992 - 13.117.833$00;
1993 - 8.856.667$00

5.2.4 - Quanto aos exercícios de 1994 e 1995, embora os valores propostos no relatório inicial sejam inferiores aos valores de mercado ao tempo, são, no entanto, superiores aos preços de referência por m² de habitação económica, constantes das Portarias anuais já citadas,

Apesar de não se ter obtido acordo entre os vogais, o vogal da Fazenda Pública propôs operar com tais preços de referência (1994 - 75.600$00/m² e 1995 - 79.000$00/m²), os quais permitiriam abater aos valores inicialmente propostos, os valores de 330.000$00 e 675.000$00, nos exercícios de 1994 e 1995 respectivamente.

Com tal proposta, operar-se-ia com um valor médio/m² inferior ao proposto no relatório inicial, embora, em termos relativos, superior ao dos anos anteriores, o que se justificará, pelo facto de, em 1994 e 1995 não ter sido vendida qualquer garagem, o que, a ter acontecido, naturalmente faria diminuir o valor médio/m².

5.2.5 - Porque concordo com a referida proposta, que me parece justa e razoável, em função dos indicadores disponíveis, decido fixar os rendimentos colectáveis de IRS dos exercícios de 1994 e 1995, nos valores que resultam da mesma, e que são os seguintes:

1994 - 10.682.518$00
1995 - 10.663.774$00"

10 - Em consequência da decisão, referida no parágrafo antecedente, em 14/05/1998, foram efectuadas as três liquidações de IRS, ora em crise, relativas aos anos de 1993, 1994 e 1995, respectivamente nos montantes de Esc. 1.936.102$00, Esc. 1.872.615$00 e Esc. 1.826.036$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 13/07/1998 – documentos de cobrança, com nota demonstrativa das liquidações de fls. 21 a fls. 23 dos autos, que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

11 - Em 08/10/1998, foram instaurados os presentes autos de impugnação – carimbo aposto pela Repartição de Finanças a fls. 2 dos autos e que aqui se dá por reproduzida.

[…]

FACTOS NÃO PROVADOS:

1 - A quantificação dos custos não documentados, referidos pelo impugnante, nomeadamente os custos com o corte e transporte da madeira, que o impugnante alegadamente utilizou na construção do prédio, os custos com a maquinaria e os custos com a mão-de-obra.

2 - Que o preço de venda das diversas fracções seja o que consta das respectivas escrituras».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

O ora Recorrente terminou em 1992 a construção, por administração directa, de um edifício sujeito ao regime da propriedade horizontal, destinado a habitação e comércio, sendo que, no decurso dos anos de 1992 a 1995 vendeu 8 das 26 fracções autónomas para habitação e garagens, sem que tivesse apresentado à AT declaração de início de actividade de "construção de prédios para revenda", infringindo assim o disposto no art. 105.º do Código do IRS ([1]) (CIRS), na redacção em vigor à data ([2]), apesar de utilizar um número de identificação fiscal reservado aos empresários em nome individual nos documentos de aquisição de materiais para o prédio em construção. Por outro lado, também não respeitou a obrigação de registar os documentos de receitas e despesas, que lhe era imposta pelo n.º 1 do art. 111.º do mesmo Código ([3]).

No entanto, nas declarações de IRS que apresentou relativamente aos mesmos anos de 1993, 1994 e 1995, o Contribuinte, através da apresentação do anexo B1 ao modelo 2, declarou as vendas como prática de actos isolados e relevou os custos respeitantes à construção da totalidade das fracções.

Na sequência de uma acção de fiscalização, em que verificou a ocorrência daqueles factos, a AT notificou-o para proceder à regularização da escrita em 15 dias, nos termos do disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 38.º do CIRS ([4]), mas ele deixou esgotar o prazo fixado para o efeito sem que o tenha feito.

A AT procedeu então à sua inscrição oficiosa e, em face da inexistência da contabilidade e considerando não poder comprovar directa e exactamente os proveitos, por os valores declarados pelas compras e venda das referidas 8 fracções se revelarem desfasados da realidade, designadamente afastando-se dos valores de mercado, procedeu à determinação da matéria tributável por métodos indirectos, nos termos do disposto no art. 38.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do CIRS ([5]), usando como referência os valores dos preços da construção por metro quadrado da habitação económica para o concelho da Lousã, tal como estabelecidos por portaria do Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações ([6]), nos termos do art. 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 3/86, de 23 de Janeiro.

A AT procedeu também à correcção dos custos, mas limitando-se, por recurso às denominadas correcções aritméticas, a considerar os correspondentes às fracções vendidas (com base na respectiva permilagem fixada no título de constituição da propriedade horizontal), enquanto o Contribuinte tinha declarado os respeitantes a todo o edifício.

O Contribuinte pediu a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiciários, reclamando ao abrigo do disposto no art. 84.º do Código de Processo Tributário ([7]) (CPT), em vigor à data ([8]), e o Director Distrital de Finanças de Coimbra, decidindo a reclamação na ausência de acordo entre os vogais da Fazenda Pública e do Contribuinte, como lho impunha o n.º 3 do art. 87.º ([9]) do mesmo Código, procedeu à fixação da matéria tributável.

Foi com base nos valores assim fixados que a AT efectuou as liquidações adicionais de IRS dos anos de 1993 a 1995, que o Contribuinte impugnou judicialmente, sustentando que inexiste suporte factual e legal para a fixação da matéria tributável por métodos indiciários, que há erro na quantificação da matéria tributável e que a decisão de fixação da matéria tributável também não está suficientemente fundamentada.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra não atendeu os fundamentos invocados pelo Impugnante e julgou a impugnação judicial improcedente. Em resumo, considerou que: *(i)* em face da total inexistência de contabilidade e da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável respeitante à actividade de "construção de prédios para revenda", ficou a AT impedida de proceder ao apuramento da matéria tributável por métodos directos e legitimada para se socorrer de métodos indiciários para essa finalidade, como resulta do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 38.º do CIRS ([10]), do que tudo deu devida conta, como lho impunha o art. 81.º do CPT ([11]); (*ii*) o método utilizado pela AT na quantificação da matéria tributável respeita o disposto no art. 81.º do CPT, indicando o critério utilizado, que constitui uma forma adequada de aproximação à realidade, sendo que, perante indícios seguros de que os preços de venda das fracções em causa não correspondiam à realidade, lançou mão de um critério de avaliação racional e fundamentado, qual seja o recurso aos preços de construção da habitação económica para o concelho, sendo que o Contribuinte não logrou demonstrar, como lhe competia, o excesso nessa quantificação, o qual também não resulta patente ou manifesto; *(iii)* a decisão do Director Distrital de Finanças de Coimbra mostra-se devidamente fundamentada, na medida em que nela estão claramente expressas as razões da tributação por métodos indiciários e quais os critérios utilizados, com indicação pormenorizada dos cálculos efectuados, o que tudo foi levado ao conhecimento do Contribuinte, permitindo-lhe assim o exercício efectivo do seu direito de defesa, sendo que a própria impugnação judicial deduzida revela o perfeito conhecimento das razões por que a AT procedeu às liquidações adicionais em causa e quais foram o método e o critério seguidos na quantificação da matéria tributável.

Apesar de, aparentemente, o Recorrente parecer aceitar a sentença na parte em que nesta se consideraram verificados os pressupostos para o recurso a métodos indiciários, uma vez que apenas expressou a sua discordância de modo inequívoco no que se refere aos alegados vícios de erro na determinação e quantificação da matéria tributável (cfr. conclusão A.) e de falta de fundamentação (cfr. conclusão P.), a verdade é que nas conclusões I. e J. afirma também que «[n]*ão foram carreados para o processo elementos suficientemente seguros de que o preço declarado fosse inferior ao real*» e que «[a] *AF não demonstrou, como lhe competia, que não tivesse podido ir mais longe no apuramento da verdade fiscal*», o que pode significar que questiona também o veredicto no que se refere ao recurso aos métodos indiciários para a determinação da sua matéria tributável.

Assim, entendemos que o Recorrente questiona a sentença em toda a sua extensão, ou seja, imputando-lhe erro de julgamento relativamente às três questões apreciadas pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, a saber, e como adiantámos em 1.6, *(i)* quando considerou justificado o recurso aos métodos indiciários na fixação da matéria tributável, *(ii)* quando considerou que não se verificava o vício de falta de fundamentação da decisão do Director Distrital de Finanças proferida em sede de reclamação (revisão da matéria tributável) deduzida pelo Contribuinte contra a fixação da matéria tributável por métodos indiciários e *(iii)* quando considerou que não se verificavam os erros invocados pelo Impugnante na determinação e quantificação da matéria tributável.

2.2.2 DOS PRESSUPOSTOS PARA O RECURSO AOS MÉTODOS INDICIÁRIOS

Como é sabido, o método indiciário, indirecto ou presuntivo constitui um método excepcional de apurar o facto tributário, que só pode ter lugar quando a contabilidade do contribuinte não merecer credibilidade e não for possível reconstituir a realidade de forma directa e exacta. Na verdade, por via de regra, a matéria tributável é determinada directamente e com base nos elementos legalmente exigíveis e que a lei impõe aos contribuintes forneçam à AT. Daí que impendam sobre os sujeitos passivos dos tributos as obrigações acessórias de apresentação de declarações e de exibição da contabilidade ou escrita.

No entanto, como é manifesto, os sujeitos passivos que não cumprem os deveres de cooperação que sobre eles recaem não podem obter qualquer vantagem relativamente àqueles que cumprem. Assim, quando, por dolo ou negligência, o sujeito passivo não forneça à AT, através das pertinentes declarações, os elementos necessários e legalmente exigíveis para a determinação da base tributável (e a eventual liquidação do imposto) e não supra essa falta dentro dos prazos fixados na lei, ou quando não faculte à AT os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária, ou quando os elementos fornecidos revelem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem a matéria tributável real do sujeito passivo (assim, se afastando a presunção de veracidade das declarações e da contabilidade, à data resultante do art. 78.º, do CPT), o resultado não pode ser a ausência de tributação.

Nesses casos, impõe-se à AT que proceda ela à recolha dos elementos necessários para a determinação da matéria colectável. Nessa tarefa, deve, em primeira linha, tentar recolher elementos objectivos, como a contabilidade e respectiva documentação, que lhe permitam, através da verificação desses elementos e de operações matemáticas efectuadas com base neles, calcular com exactidão a matéria tributável. No entanto, se esses elementos faltarem, ou forem insuficientes, ou não merecerem confiança, a lei permite que a AT possa avaliá-la indirectamente, ou seja, com base em indícios, presunções ou outros elementos de que disponha (cfr., à data, o art. 81.º do CPT e o art. 38.º do CIRS).

Devendo a tributação incidir sobre a matéria tributável real, a avaliação indirecta, porque envolve a apreciação de elementos de ordem subjectiva e, por isso, menos exactos, constitui meio subsidiário de determinação da matéria tributável, a última *ratio fisci* ([12]), que só pode ser utilizada nos casos e condições previstos na lei e aplicando-se-lhe, sempre que possível e a lei não dispuser em sentido diverso, as regras da avaliação directa.

De tudo isso bem deu conta a sentença recorrida, que considerou que *(i)* porque o Contribuinte exerceu a actividade de "construção de prédios para revenda" sem que tivesse declarado o início de actividade e sem que tivesse respeitado as exigências contabilísticas a que o exercício da actividade o obrigavam, *(ii)* porque, apesar de notificado para o efeito, não regularizou a sua contabilidade e *(iii)* porque não se revelou possível a quantificação directa e exacta da matéria tributável, que a AT ficou legitimada a recorrer aos métodos indiciários na determinação e quantificação da matéria tributável.

O Recorrente vem agora afirmar que «[n]*ão foram carreados para o processo elementos suficientemente seguros de que o preço declarado fosse inferior ao real*» e que «[a] *AF não demonstrou, como lhe competia, que não tivesse podido ir mais longe no apuramento da verdade fiscal*», afirmações com as quais, a nosso ver, pretende pôr em causa o recurso ao métodos indiciários. Na verdade, para que a AT possa utilizar os métodos indirectos na determinação da matéria tributável não lhe basta demonstrar que o Contribuinte não tinha escrita devidamente organizada, nem que não supriu essa falta dentro do prazo que lhe foi assinalado, havendo ainda que demonstrar a inviabilidade da determinação directa da matéria tributável (cfr. art. 38.º, n.º 2, do CIRS e art. 81.º do CPT, em vigor à data).

Note-se que, uma vez que na reclamação deduzida pelo Contribuinte ao abrigo do art. 84.º do CPT não foi questionada a verificação dos pressupostos para a tributação por métodos indiciários, mas apenas a quantificação da matéria tributável, é no relatório dos serviços de fiscalização que encontramos a fundamentação para o recurso aos métodos indiciários.

Podendo admitir-se que os proveitos obtidos pelo Contribuinte com a sua actividade seriam iguais ao total dos preços das fracções em causa declarado nas escrituras de compra e venda, o motivo por que a AT considerou que não podia utilizar esses elementos para determinar a matéria tributável do Contribuinte foi o de que os mesmos não mereciam credibilidade, pois havia fortes indícios de que o preço declarado não correspondia à realidade, a saber: os preços eram inferiores aos praticados na zona para apartamentos idênticos; os adquirentes que foi possível contactar (os demais estão emigrados) revelaram-se indecisos e apontaram valores não correspondentes com o declarado nas escrituras; o próprio Contribuinte declarou (como actos isolados) relativamente aos anos de 1992 e 1993 valores superiores aos constantes das escrituras.

O Recorrente questiona o recurso aos métodos indiciários, afirmando a insuficiência instrutória do procedimento de inspecção para a conclusão de que os preços declarados não correspondiam ao real e afirmando que a AT «*não demonstrou, como lhe competia, que não tivesse podido ir mais longe no apuramento da verdade fiscal*».

Mas, salvo o devido respeito, não lhe assiste razão.

Desde logo, o elemento primacial para aferir da falta de correspondência dos preços declarados à realidade foi o facto de se situarem abaixo dos praticados na zona para idênticos apartamentos, o que constitui um indício suficiente dessa divergência, para os fins em causa, uma vez que as regras da experiência nos dizem que é o funcionamento das regras do mercado que determina o valor por que os imóveis são transaccionados.

Mas, a esse, somaram-se outros elementos ou indícios no sentido dessa divergência, quais sejam a tergiversação dos adquirentes quando questionados sobre os preços efectivamente praticados e o facto de o próprio Contribuinte, se bem que em sede de declaração daquelas vendas como actos isolados, ter mencionado valores diversos dos constantes das escrituras.

Não podemos olvidar que essa conclusão – de divergência entre os valores realmente praticados e os constantes das escrituras – ficou também suportada pela verificação efectuada pelos serviços de fiscalização, de que os preços declarados, *rectius*, o preço unitário por metro quadrado achado com referência aos valores declarados se situava abaixo do preço unitário por metro quadrado da construção da habitação económica, tal como definido por portaria ministerial, o que constitui um índice seguro no apontado sentido, uma vez que, em face das regras da experiência, é altamente improvável que alguém, mesmo que consiga construir a custos inferiores, o desde logo se afigura difícil, se disponha a vender a preço abaixo daqueles valores.

Por outro lado, o Recorrente não indica nenhuma outra diligência que a AT, dentro do que lhe é razoavelmente exigível, tivesse deixado de realizar em ordem ao "apuramento da verdade fiscal". Ora, sendo certo que o incumprimento do dever de colaboração a que os contribuintes estão obrigados – designadamente os deveres declarativos e, no caso concreto, de manutenção de escrita organizada – não desobrigam a AT da realização das diligências necessárias à descoberta da verdade, o Recorrente não menciona qualquer medida instrutória – que sempre teria que revelar-se adequada, necessária e proporcional ao fim visado – que tenha sido omitida, antes se refugiando numa formulação vaga de que a AT «*não demonstrou* […] *que não tivesse podido ir mais longe no apuramento da verdade fiscal*».

Em conclusão, a sentença andou bem ao considerar que estavam reunidos os pressupostos legais para a AT lançar mão dos métodos indirectos a fim de determinar a matéria tributável com referência ao IRS dos anos em causa, motivo por que o recurso não pode ser provido com fundamento no erro de julgamento que, nesse ponto, assaca à sentença recorrida.

2.2.3 DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Sustenta também o Recorrente que a sentença errou ao considerar que não se verifica o vício de falta de fundamentação relativamente à quantificação da matéria tributável.

O direito à fundamentação, e o correspectivo dever por parte da Administração, decorre do n.º 3 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa ([13]), que obteve claro acolhimento nos arts. 124.º ([14]) e 125.º ([15]) do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91 de 15 de Novembro, e nos códigos tributários, designadamente nos arts. 19.º, alínea a), 21.º ([16]), 82.º do CPT ([17]) e, especificamente, quanto à tributação por métodos indiciários, no art. 81.º do mesmo Código ([18]). A lei traça os requisitos de que deve revestir-se a fundamentação, de facto e de direito: tem de ser expressa e sucinta, clara, suficiente e congruente.

Como a jurisprudência tem vindo a afirmar, o regime jurídico da fundamentação dos actos administrativos visa, entre outros objectivos que ora não importa considerar ([19]), o do perfeito esclarecimento dos administrados sobre o *iter* cognoscitivo e valorativo seguido pela Administração, dando-lhes a saber quais os motivos, as razões por que se pratica um acto, em ordem a permitir-lhes optar entre a aceitação da sua legalidade ou a reacção graciosa ou contenciosa contra o mesmo. Assim, para aferir do cumprimento do dever de fundamentação, sói usar-se um critério prático, que consiste em saber se um destinatário normal, face ao itinerário cognoscitivo e valorativo externado como fundamentação do acto em causa, fica em condições de conhecer o motivo por que se decidiu num certo sentido e não noutro qualquer, de modo a, em consciência, poder optar entre a aceitação do acto e a sua impugnação.

Cumpre ainda ter presente que a fundamentação é um conceito relativo, variando em função do tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, e que o grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da AT e a do contribuinte.

No caso *sub judice*, o Recorrente entende que a decisão da reclamação que deduziu ao abrigo do art. 84.º do CPT, pedindo a revisão da matéria tributável que lhe foi fixada, não está suficientemente fundamentada, pois «*é insuficiente para dar a conhecer como se chegou ao valor de venda, por habitação e por garagem de 5.000.000$00 e 600.000$00, para 1992, respectivamente, com um agravamento de 10% desse valores para vendas verificadas em anos subsequentes*», não bastando a invocação da razoabilidade desses valores, que sugere que não foi seguido «*um qualquer critério ou método*», antes se exigindo a indicação do «*método objectivo seguido para se chegar a estes valores*», tanto mais que

«[o] *princípio da legalidade não permite discricionariedade na aplicação da lei quanto aos actos que afectam directamente a situação tributária dos contribuintes*».

Ou seja, no que concerne ao vício de falta de fundamentação, o erro de julgamento que o Recorrente assaca à sentença refere-se ao critério utilizado na quantificação.

Antes do mais, cumpre ter presente que uma coisa é saber se a AT deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto ([20]); outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa. Distinguindo a dimensão formal e a dimensão substancial do dever de fundamentação, VIEIRA DE ANDRADE diz que a diferença está «*em que o dever formal se cumpre pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis; enquanto a fundamentação material exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo*» ([21]).

O mesmo Autor salienta que por vezes esta distinção não é fácil mas, a nosso ver, não é esse o caso: não há dúvida de que o Contribuinte ficou a conhecer os motivos em que o Director Distrital de Finanças se fundou para, decidindo o pedido de revisão da matéria tributável, a ter quantificado naqueles concretos montantes. Coisa diferente é a sua discordância quanto ao método seguido ou aos pressupostos em que o mesmo se baseou, mas aí estamos já no âmbito do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e/ou de direito.

Depois, cumpre ter também presente que a fundamentação da quantificação da matéria tributável deve procurar-se na decisão proferida ao abrigo do art. 87.º do CPT. O que, desde logo, leva a que não seja de ponderar a argumentação que o Recorrente refere à informação dos serviços de fiscalização que serviu de base à fixação inicial da matéria tributável, designadamente o respeitante aos valores encontrados para as habitações e garagens no ano de 1992 e seu agravamento nos anos ulteriores, pois não é essa fixação, e respectiva fundamentação, a definitiva, mas antes a que foi fixada na decisão do pedido de revisão.

Ora, a nosso ver, a decisão da reclamação deduzida ao abrigo do art. 84.º do CPT (pedido de revisão da matéria tributável) cumpriu integralmente com as exigências do dever de fundamentação. A declaração fundamentadora aí externada permite reconstituir todo o *iter* seguido pela AT e que culminou na fixação daquele valores:

– perante a conclusão de que os valores declarados como preço nas escrituras de compra e venda das fracções não correspondiam à realidade, porque inferiores aos preços de mercado (e inferiores aos que resultariam da aplicação dos preços unitários do metro quadrado da construção de habitação económica, definidos por portaria ministerial), porque não confirmados pelos adquirentes, porque o próprio Contribuinte declarou valores diversos, e considerando a AT que não podia determinar e fixar esses valores de forma directa, entendeu usar para o efeito métodos indiciários;

– para a quantificação dos proveitos (valores por que foram vendidas as fracções), usou como referência os valores do preço unitário do metro quadrado da construção de habitação económica para o concelho da Lousa, fixados por portaria ministerial, para os anos a que se referem as vendas, de Esc. 65.600$00, 70.800$00, 75.600$00 e 79.000$00 para os anos de 1992, 1993, 1994 e 1995, respectivamente; fixou-os ainda abaixo desses valores relativamente aos anos de 1992 e 1993, aceitando os que foram fixados inicialmente pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lousã com base no relatório dos Serviços de Fiscalização, e em montante igual a esses valores, mais baixos que os fixados inicialmente, relativamente aos anos de 1994 e 1995, sendo que todos foram considerados abaixo dos valores de mercado; quanto à diferença entre os valores fixados para as vendas dos anos de 1992 e 1993, por comparação com os fixados para as vendas dos anos de 1994 e 1995, foi a mesma justificada pelo facto de nestes dois últimos anos não ter sido vendida qualquer garagem, «*o que, a ter acontecido, naturalmente faria diminuir o valor médio/m*^{2}».

Estes elementos, que a AT levou ao conhecimento do Contribuinte permitiram a este ficar ciente dos motivos de facto e de direito por que entendeu corrigir os rendimentos declarados (e, assim, proceder à liquidação adicional de IRS) e, consequentemente, exercer plenamente, como exerceu, o seu direito de impugnar judicialmente.

Por outro lado, na referida decisão, aceitou-se a argumentação do Contribuinte, de que o custo da construção das garagens seria inferior ao de um andar para habitação, motivo por que, nos anos de 1992 e 1993, únicos em que foram vendidas garagens, se aceitou um valor inferior ao que resultaria da aplicação dos valores de referência, que dissemos já se consideraram ser os resultantes da aplicação do preço unitário do metro quadrado da construção de habitação económica para o concelho da Lousa, fixados por portaria ministerial.

Note-se que, atenta a argumentação que o ora Recorrente aduziu no pedido de revisão da matéria tributável, afigura-se-nos que a fundamentação expendida na respectiva decisão dá resposta bastante aos aspectos em aquele assentou a sua divergência.

Concluímos, pois, em resposta à questão ora sob apreciação e em sintonia com o decidido pela sentença recorrida, que o acto de fixação da matéria colectável que esteve na base das liquidações impugnadas não padece de vício de forma por falta de fundamentação que lhe imputou o Recorrente, pelo que também não será com fundamento no erro de julgamento quanto a esse vício que o recurso poderá ser provido.

2.2.4 DOS ERROS NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

O Recorrente discorda também da sentença na parte em que nesta se julgou improcedente o invocado erro na quantificação da matéria tributável. Questiona o critério escolhido pela AT, argumentando que «[o] *que as portarias fornecem é o custo de construção*».

Mas a questão não é a de saber se o critério utilizado pela AT é o mais adequado para quantificar a matéria tributável, sendo seguro que sempre poderíamos aventar muitos outros, eventualmente mais perfeitos; a questão é a de saber se o critério utilizado se revela adequado, racionalmente ajustado e se está alicerçado em factos comprováveis.

Não podemos perder de vista que a AT se viu compelida a utilizar os métodos indirectos porque o Contribuinte não cumpriu com os deveres que legalmente lhe estão cometidos e que permitiriam a tributação do seu rendimento real e que, por isso, passou a competir à AT, dentro dos limites da lei, eleger o método que repute mais adequado à determinação da matéria tributável, sem prejuízo de o Tribunal poder sindicar a sua correcta interpretação e aplicação em caso de litígio entre a AT e o sujeito passivo.

Ora, como bem decidiu a Juíza do Tribunal *a quo*, o método adoptado pela AT para a determinação da matéria tributável nem é inadmissível nem se mostra, em abstracto, ostensivamente inadequado, antes se apresentando como racional e fundamentado em factos concretamente apurados. Na verdade, à luz das regras da experiência, segundo critérios de razoabilidade e tendo em conta as circunstâncias do exercício da actividade da construção de imóveis para venda, não é de todo razoável e, por isso, crível que quem exerce a actividade se disponha a vender a preços inferiores àqueles que são os fixados oficialmente como custos de construção da habitação económica.

A utilização desses valores constitui uma forma válida de aproximação à realidade, se bem que, como também a AT reconheceu, manifestamente favorável ao Contribuinte.

Poderia, é certo, o Recorrente demonstrar o excesso na quantificação da matéria colectável apurada, mas, como bem salientou a Juíza na sentença recorrida, as alegações da recorrente limitam-se a ser genéricas e inconclusivas, insuficientes para criarem sequer a dúvida quanto ao alegado excesso na quantificação, dúvida que, a existir, sempre seria decidida em desfavor do Recorrente. Na verdade, estabelecida a legitimidade do recurso aos métodos indirectos, impende sobre o Impugnante a demonstração do erro ou manifesto excesso na quantificação da matéria tributável, sendo que a dúvida a esse propósito será decidida em sentido desfavorável à sua pretensão. Como adverte SALDANHA SANCHES, «*o regime de dúvida razoável aplicado à prova indirecta levaria longe de mais, na medida em que a avaliação indirecta é sempre menos exacta da que é feita, nos termos legais, pelo contribuinte*» ([22]). Bem se compreende que assim seja pois «*a quantificação por presunção só a si lhe é imputável, pelo que o contribuinte, se queria ser tributado pelo lucro real, deveria ter uma contabilidade sã, que permitisse o controlo dos dados nela constante*».

Face ao exposto, o recurso não pode ser provido com este fundamento, sendo de confirmar a sentença também na parte em que julgou improcedente o invocado erro na determinação e quantificação da matéria tributável.

2.2.5 CONCLUSÕES

Na falência de toda a alegação do Recorrente, o recurso não pode ser provido e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Se o contribuinte não declarou o início da actividade e não organizou a escrita a que o exercício dessa actividade o obrigava, mantendo essas omissões mesmo depois de a AT lhe ter fixado prazo para a respectiva regularização, e se os elementos disponíveis, por em relação aos mesmos haver indícios fundados de que não correspondem à realidade, não permitem determinar e quantificar directamente a matéria tributável, está legitimado o recurso pela AT aos métodos indiciários.

II - No que respeita à quantificação da matéria tributável, deve considerar-se suficiente a fundamentação que permite ao destinatário conhecer os motivos por que a fixação foi naquele concreto montante, habilitando-o a conformar-se ou contra ela reagir graciosa e contenciosamente.

III - O critério usado pela AT na quantificação da matéria tributável por métodos indiciários tem de revelar-se adequado e racionalmente justificado – um modo adequado de aproximação à realidade –, mas não pode ser atacado com o fundamento de que outro ou outros se revelariam mais ajustados, pois não pode perder-se de vista que a quantificação por presunção é imputável exclusivamente ao contribuinte, que se queria ser tributado pelo lucro real, deveria ter cumprido com as obrigações que sobre ele recaíam.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Isabel Marques da Silva.*

([1]) *«Sempre que alguém pretenda iniciar alguma actividade susceptível de produzir rendimentos das categorias B, C ou D, deve declará-lo na repartição de finanças do seu domicílio fiscal, antes do início da mesma, mediante impresso de modelo oficial».*

([2]) Referimo-nos, aqui como adiante, à redacção inicial do Código, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

([3]) *«1. Os sujeitos passivos que, exercendo qualquer actividade comercial ou industrial, não sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada, deverão possuir os seguintes livros:*

a) Os referidos no artigo 65.º e na alínea e) do artigo 50.º do CIVA, quando se trate de sujeitos passivos enquadrados no regime especial de pequenos retalhistas previsto naquele Código;

b) Os mencionados no artigo 50.º do CIVA, nos restantes casos».

([4]) *«3. O atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como a não exibição imediata daquela ou destes só determinarão a aplicação dos métodos indiciários após o decurso do prazo fixado para regularização ou apresentação, sem que se mostre cumprida a obrigação.*

4. O prazo a que se refere o número anterior não deverá ser inferior a cinco nem superior a trinta dias e não prejudicará a sanção a aplicar pela eventual infracção praticada».

([5]) *«1. A determinação do lucro tributável por métodos indiciários verificar-se-á sempre que ocorra qualquer dos seguintes factos:*

a) Inexistência de contabilidade ou dos livros de registo exigidos nos artigos 111.º e 112.º, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização;

[…]

2. A aplicação dos métodos indiciários em consequência de anomalias e incorrecções da contabilidade ou dos livros de registo só poderá verificar-se quando não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável».

([6]) As portarias em causa são as com os n.ºs 1133-C/91, de 31 de Outubro, 1026/92, de 31 de Outubro, 1103-C/93, de 30 de Outubro e 975-C/94, de 31 de Outubro, que fixam os valores unitários por metro quadrado do preço da construção económica a que se refere o n.º 1 do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 3/86, de 23 de Janeiro.

Pode consultar-se um quadro com a evolução dos preços ao longo dos anos em http://www.portaldahabitacao.pt/pt/portal/legislacao/preco_habitacao_metro_quadrado.html.

([7]) *«1. Da decisão que fixe a matéria tributável com fundamento na sua errónea quantificação por métodos indiciários cabe reclamação dirigida à comissão de revisão.*

2. A reclamação, devidamente fundamentada, será apresentada, nos 30 dias posteriores à notificação da decisão referida no número anterior, na repartição de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte ou facultativamente, perante o serviço da administração fiscal que tiver praticado o acto, se for diferente.

3. A reclamação prevista neste artigo é condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável por métodos indiciários».

([8]) O art. 84.º do CPT apenas foi revogado pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a Lei Geral Tributária, e sem prejuízo do novo regime de revisão da matéria tributável então consagrado se aplicar apenas às reclamações apresentadas após 1 de Janeiro de 1999 (data da entrada em vigor da LGT) e permitindo-se ainda ao contribuinte até 31 de Dezembro do mesmo ano (data em que entrou em vigor o Código de Procedimento e de Processo Tributário) optar pelo regime previsto no CPT, tudo nos termos do art. 3.º, n.ºs 1 e 2, do referido decreto-lei.

([9]) *«1. O director distrital de finanças procurará o estabelecimento de um acordo entre os vogais da comissão e, quando não seja possível, cada um dos vogais lavrará um laudo sucintamente fundamentado.*

2. Havendo acordo, o valor encontrado servirá de base à liquidação do imposto.

3. Não havendo acordo, o director distrital de finanças decidirá fundamentadamente no prazo de oito dias».

([10]) Ver nota 5 *supra*.

([11]) *«A decisão da tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação».*

([12]) Cfr. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 173, pág. 396.*

([13]) *«Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».*

([14]) *«1. Para além dos casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente:*

a) Neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

b) Decidam reclamação ou recurso;

c) Decidam em contrário de pretensão ou oposição formulada por interessado, ou de parecer, informação ou proposta oficial;

d) Decidam de modo diferente da prática habitualmente seguida na resolução de casos semelhantes, ou na interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou preceitos legais;

e) Impliquem revogação, modificação ou suspensão de acto administrativo anterior.

2. Salvo disposição da lei em contrário, não carecem de ser fundamentados os actos de homologação de deliberações tomadas por júris, bem como as ordens dadas pelos superiores hierárquicos aos seus subalternos em matéria de serviço e com a forma legal.».

([15]) *«1. A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso parte integrante do respectivo acto.*

2. Equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

3. Na resolução de assuntos da mesma natureza, pode utilizar-se qualquer meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que tal não envolva diminuição das garantias dos interessados.».

([16]) *«1. As decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito.*

2. Os contribuintes têm direito ao conhecimento da fundamentação, que será notificada com a decisão».

([17]) *«A fundamentação dos actos tributários conterá, ainda que de forma sucinta, as disposições legais aplicadas, bem como a qualificação e quantificação dos factos e as operações de apuramento da matéria tributável e do imposto».*

([18]) *«A decisão da tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação».*

([19]) Referimo-nos às finalidades endógenas, que visam garantir de que os agentes ponderaram de forma cuidada toda a problemática envolvente, incluindo as próprias definições legais.

([20]) Como salienta VIEIRA DE ANDRADE, sem prejuízo de a exigência de fundamentação formal não se bastar com *«uma qualquer declaração do agente sobre os fundamentos do acto», nem de ser «a ausência total de menção dos fundamentos a única modalidade de vício de forma por incumprimento desse dever», pois «[o] conteúdo da declaração fundamentadora não pode ser o de um qualquer enunciado, há-de consistir num discurso aparentemente capaz de fundar uma decisão administrativa» (O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos,* Almedina, 1991, pág. 231).

([21]) *Ob. e loc. cit.*

([22]) SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, Lex - 1981, pág. 281. No mesmo sentido, mas já no domínio da LGT, pronunciou-se o mesmo Autor, na 2.ª edição daquele Manual, Coimbra Editora, pág. 311.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Execução de sentença. Recurso jurisdicional. Competência.

Sumário:

I — No regime dos recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária é aplicável o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do artigo 2.º do CPPT.

II — O recurso per saltum previsto no artigo 151.º do CPTA só é admitido desde que se encontrem preenchidos os requisitos seguintes: (i) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (ii) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e segs., seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (n.º 1 do artigo 151.º); (iii) incida sobre decisão de mérito; (iv) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (n.º 2 do artigo 151.º).

III — A tal não obsta o disposto nos artigos 26.º e 38.º do ETAF, pois, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica, regulem de modo que conduza a resultado diverso (como sucede, v.g., no artigo 151.º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do artigo 279.º do CPPT).

Processo n.º 526/14-30.
Recorrente: Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.
Recorrido: A……, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL), datada de 18 de Novembro de 2013, que julgou parcialmente extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide nos termos do art, 287º, alínea e), do C.P.C, aplicável por força do art. 2º, alínea e), do C.P.P.T., na parte que respeita ao montante de imposto já

reembolsado e condenou a Administração a pagar à exequente no prazo de 30 dias (art. 176.º n.º 4 com a cominação prevista no art.º 169º, ambos do CPTA, aplicável por força do art. 146.º do CPPT):

1. Juros compensatórios pagos no montante de € 65.159,03,

2. Juros indemnizatórios contados desde a data de cada um dos pagamentos do imposto indevido, até à emissão da respetiva nota de crédito,

3. Os encargos comprovadamente suportados com taxa de justiça e encargos do processo de execução fiscal, no processo de execução de julgados que a ora recorrida A…… SA, contra si havia instaurado.

Alegou, tendo concluído:

a) A douta sentença recorrida determinou a condenação da Administração Tributária ao pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre montantes titulados em liquidação de imposto anulada por verificação da caducidade do direito a essa mesma liquidação.

b) Fê-lo, contudo, em clara violação do disposto no artigo 43º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, que dispõe no sentido de que o direito a juros indemnizatórios radica na existência de erro, sobre os pressupostos de facto ou de direito, que, sendo imputável à administração, determine o pagamento de dívida de imposto superior à que seria devida acaso tivessem sido respeitadas as normas substantivas aplicáveis.

c) No caso dos autos, a anulação do acto de liquidação foi determinada pelo não cumprimento atempado de formalidade essencial à eficácia do acto, circunstância que, embora decisiva para a sua invalidade, não contendeu com a "legalidade" da definição do "*quantum*" a pagar, aferido face às normas fiscais de carácter substantivo.

d) O que, diga-se, contende com os pressupostos dos quais a lei faz depender o direito a juros indemnizatórios.

e) Efectivamente, afigura-se pacifico, quer na doutrina quer na jurisprudência, que o direito a juros indemnizatórios modelado no n.º 1 do artigo 43º da Lei Geral Tributária depende da demonstração, em sede de contencioso administrativo ou judicial, que o acto se mostra inquinado por erro sobre os pressupostos de facto ou direito, e que esse erro possa ser imputável à Administração Tributária.

f) Pressupostos que, como é sabido, não ocorrem nas situações em que a anulação do acto de liquidação tem por base a verificação da caducidade do direito a liquidar o tributo, por a mesma não implicar a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação.

g) Desta forma, sob pena de violação do disposto no n.º 1 do artigo 43º da LGT, não recai sobre a Administração Tributária a obrigação de remunerar, a título de juros indemnizatórios, os montantes de imposto e juros que, por força da procedência de impugnação judicial, se vieram a tornar indevidos.

h) Ao decidir em sentido contrário, a douta sentença ora em "crise" violou o disposto no n.º 1 do artigo 43º da Lei Geral Tributária e, como tal, deve ser reparada e substituída por outra que determine a absolvição da Administração Tributária relativamente aos juros indemnizatórios peticionados nos autos.

Nestes termos e nos mais de Direito, que Vossas Excelências doutamente suprirão, deve a sentença recorrida ser revogada por ilegalidade assente, nomeadamente, na violação do disposto no artigo 43º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, assim se fazendo JUSTIÇA.

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

1º O valor da sucumbência, esta entendida como o montante do prejuízo que a decisão recorrida importa para o Recorrente, não foi indicado por este, mas é determinável.

2º Em função do teor da alegação do Recorrente e da pretensão aí formulada, é possível constatar que, embora a sentença proferida pelo Tribunal *a quo* integre diversas decisões condenatórias, o presente recurso apenas tem por objecto a decisão que condenou a Fazenda Pública a pagar juros indemnizatórios à Recorrida.

3º Na petição de execução apresentada junto do Tribunal *a quo*, a Recorrida indicou o valor dos juros indemnizatórios vencidos à data da propositura da acção executiva (€ 120.588,78), o qual, nos termos do n.º 2 do artº 297º *in fine* do C.P.Civil, contribui para a determinação do valor da causa.

4º Por maioria de razão, este valor determina agora o valor da sucumbência, pois traduz a utilidade económica que a Recorrente pretende obter com o presente recurso.

5º Embora a Recorrente não o tenha indicado, deverá o valor da sucumbência, para efeitos do disposto no n.º 2 do artº 12º do Regulamento das Custas Judiciais, ser fixado no montante de € 120.588,78 (sem prejuízo da Recorrida, para acautelar os seus direitos processuais, ter liquidado a taxa de justiça, com base no valor tributário da acção).

6º Tendo em atenção a determinação do objecto do recurso efectuada pela Recorrente, a questão ora em apreciação prende-se somente com a identificação dos pressupostos legais da constituição da obrigação de juros indemnizatórios e com a verificação do respectivo preenchimento no caso concreto.

7º No entendimento da Recorrida, a decisão do Tribunal *a quo* sobre esta questão não padece de qualquer erro de julgamento, pelo que não merece crítica, nem deve ser revogada.

8º Nos termos do n.º 1 do artigo 43º da Lei Geral Tributária, a Fazenda Pública constitui-se no dever de pagar juros indemnizatórios quando se determine:

(i) em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial;

(ii) que houve erro imputável aos serviços;

(iii) de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

9º Tendo em vista a aplicação da referida norma ao caso concreto (no que respeita aos pressupostos da obrigação de juros) importa atender aos factos considerados provados pelo Tribunal *a quo* sob os pontos 1, 4 e 5 e, ainda, aos factos considerados provados sob os pontos 2, 5, 6 e 9 da sentença exequenda (proferida nos autos de impugnação).

10º Atento o conjunto daquela matéria de facto, constata-se que: (i) em processo de impugnação, foi anulado acto tributário praticado oficiosamente pela Administração Fiscal, na sequência de correcções efectuadas; (ii) tal acto foi anulado com fundamento na caducidade do direito da administração fiscal a liquidar imposto; (iii) questionada a legalidade do acto de liquidação em sede de reclamação graciosa, os órgãos da Administração Fiscal não o anularam; (iv) mantido na ordem jurídica o acto ilegal, a Recorrida veio a efectuar o pagamento do tributo que, conforme veio a ser julgado pela decisão exequenda, não era devido;

11º Para sustentar a sua alegação de que não serão devidos juros indemnizatórios à Recorrida, a Fazenda Pública invoca que a expressão "*erro imputável aos serviços*" prevista no artº 43º da Lei Geral Tributária, deve ser objecto de interpretação restritiva, não compreendendo vícios formais ou procedimentais.

12º No entendimento da Recorrida, o entendimento doutrinal subjacente ao teor da alegação da Fazenda Pública não coloca em causa a constituição da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.

13º Nas suas alegações, a Recorrente pretende reconduzir a caducidade do direito a um mero vício formal do acto tributário, o qual, à luz do entendimento doutrinal invocado, não preencheria o pressuposto de "erro" previsto no artº 43º da Lei Geral Tributária.

14º A caducidade do direito, no nosso sistema jurídico, não pode ser qualificada como um vício formal. Sendo uma causa de extinção não retroactiva das obrigações ou situações jurídicas em geral, a caducidade é um instituto de direito material.

15º Verificada a caducidade do direito à liquidação, extingue-se o poder do Estado de exigir qualquer prestação tributária relativamente aos factos abstractamente definidos na lei como pressuposto da obrigação de imposto.

16º A caducidade, enquanto causa de anulação do acto tributário, não pode pois ser equiparada a um vício formal, como seja a falta de fundamentação ou a preterição do direito do contribuinte no procedimento.

17º A sentença exequenda, ao declarar a caducidade do direito à liquidação, contém um juízo sobre o carácter indevido da prestação tributária cobrada pela Administração Fiscal, pois, à luz de tal declaração de caducidade, terá de se reconhecer que o acto anulado, nos termos em que foi praticado, materializa uma pretensão pecuniária do Estado fundamentada num direito que já não se encontra vigente, nem pode ser exercido.

18º Mesmo não se pronunciando sobre a verificação (ou não) do facto tributário em que assentava a pretensão tributária do Estado, a sentença exequenda atesta, por essa razão, um erro da Administração Fiscal na definição da situação tributária da Recorrida.

19º Tal erro incide sobre os pressupostos de que a lei faz depender a manutenção/extinção da relação jurídica de imposto, resultando na aplicação, por via do acto tributário, de normas jurídicas que eram em concreto inaplicáveis e na imposição de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

20º A Recorrente defende que a notificação do acto de liquidação ao contribuinte para além do prazo de caducidade apenas determina a ineficácia do acto notificado, não projectando nele qualquer invalidade.

21º Contudo, o acto anulado foi notificado à Recorrida no ano de 1995, na vigência do Código de Processo Tributário (aprovado pelo DL 154/91 e alterado por diversos diplomas).

22º Embora, no sistema jus-administrativo português, a falta ou deficiência da notificação não coloque em causa, em regra, a validade do acto notificado e a data em que a mesma é concretizada possa até não ser atendida para a verificação da caducidade do direito, na redacção do Código de Processo Tributário, o legislador afastou-se desta regra geral e previu um regime excepcional quanto à notificação de actos tributários.

23º Conforme entendimento generalizado da jurisprudência dos tribunais superiores, o artº 33º do Código do Procedimento Tributário previa que não apenas o acto tributário de liquidação deveria ser praticado no prazo de caducidade, como a respectiva notificação teria também de ser concretizada no mesmo prazo.

24º Nos termos do Código de Processo Tributário, a notificação do acto tributário no prazo de caducidade era, pois, um requisito de validade da liquidação, entendimento que apenas sofreu alteração com a entrada em vigor do Código de Procedimento e Processo Tributário (e com a nova previsão da alínea e) do artº 204º daquele diploma).

25º Atento o quadro jurídico aplicável à data dos factos, a notificação do acto em data posterior ao termo do prazo de caducidade afectava, assim, não só a eficácia, como a validade do acto concretizador da relação material tributária.

26º Em face da relevância material que, à luz do Código de Processo Tributário, era atribuída à concretização da notificação do acto dentro do prazo de caducidade, e, bem assim, do carácter substancial do instituto da caducidade, não devem subsistir dúvidas quanto à possibilidade de subsunção da situação *sub judice* à previsão da norma constante no artº 43º da Lei Geral Tributária e quanto à consequente condenação da Recorrente ao pagamento de juros indemnizatórios à Recorrida.

27º Esse foi também o entendimento dos tribunais superiores quando conheceram de situações em que, como na presente, estando vigente o Código de Processo Tributário, a Administração Fiscal notificou o contribuinte do acto tributário para além do prazo de caducidade (Cfr. Ac. TCAS de 02-10-2007, Proc. 00620/05 e Ac. TCAS de 03-11-2009, Proc. 3519/09 disponíveis em www.dgsi.pt);

28º Além do erro consubstanciado no exercício do direito à liquidação em momento em que este se encontrava caducado, a sentença exequenda revela ainda um outro erro imputável aos órgãos da Administração Fiscal.

29º Embora a ora Recorrida tenha sindicado a legalidade do acto tributário em processo de reclamação graciosa, a Administração Fiscal indeferiu tal reclamação, abstendo-se de revogar o acto ilegalmente praticado.

30º Os órgãos da Administração Pública encontram-se vinculados ao princípio da legalidade (Cfr. n.º 2 do artº 266º da Lei Fundamental), sendo que a lei constitui o fundamento e limite de toda a sua actuação.

31º Perante um acto tributário ilegal, cumpre aos órgãos da Administração Fiscal a quem seja suscitada essa ilegalidade proceder, de imediato, à sua eliminação da ordem jurídica.

32º No caso presente, a partir do momento em que a Recorrida reclamou graciosamente do acto tributário, a Administração Fiscal não mais podia desconhecer que havia definido a relação jurídica tributária de forma ilegal.

33º Tendo confirmado o acto tributário na decisão à Reclamação Graciosa, a Administração Fiscal errou na interpretação e aplicação das normas jurídicas referentes às garantias dos sujeitos da relação de imposto, agindo em violação dos direitos da Recorrida.

Acresce,

34º Os juros indemnizatórios são um instituto que visa a reparação de um dano causado ao contribuinte no exercício da função administrativa-tributária do Estado e a sua natureza é a de uma indemnização por responsabilidade extra-contratual.

35º Sendo similar e de natureza pecuniária o dano típico sofrido pelos contribuintes por actos praticados pelos órgãos do Estado no exercício da actividade tributária (a saber, a privação do capital utilizado para o pagamento de um tributo ilegalmente liquidado), e tendo presente o carácter massificado da actividade tributária, o legislador, com a previsão dos juros indemnizatórios, definiu uma medida legal considerada idónea para a mensuração daqueles danos.

36º O legislador previu ainda que a reconstituição da situação hipotética, na sequência da anulação de um acto ilegal, compreendia o pagamento de tais juros, sem necessidade de qualquer requerimento do contribuinte.

37º Esta opção do legislador permite assim reparar os danos típicos sofridos pelos contribuintes de forma mais célere e imediata e com menor labor dos órgãos jurisdicionais do Estado.

38º Fora dos casos em que o legislador prevê que a reparação dos danos dos contribuintes pode ocorrer pelo pagamento de juros indemnizatórios, a mesma terá de ser efectuada no quadro do regime geral da responsabilidade civil extra-contratual do Estado.

39º Para sustentar a sua alegação de recurso, a Recorrente apela a um entendimento doutrinal sobre o conceito de "erro" previsto no artº 43º da Lei Geral Tributária, que foi desenvolvido nas últimas décadas num quadro legal diferente do actual.

40º Tal entendimento doutrinal assentava no pressuposto de que não deveria ser indemnizado o contribuinte nos casos em que a anulação do acto tributário tinha subjacente um vício formal ou procedimental, pois, nesses casos, a anulação do acto poderia não implicar a lesão da sua situação jurídica substantiva.

41º No entanto, em face dos actuais regimes jurídicos de execução dos julgados anulatórios e da responsabilidade civil extra-contratual do Estado, não mais é sustentável defender que o contribuinte que tenha ficado privado da quantia utilizada para pagamento de um tributo anulado possa deixar de

ser ressarcido, ainda que a anulação se deva a vícios formais ou procedimentais (o que, como supra se expôs, não é o caso da situação *sub judice*)

42º Caso se entenda (como considera a Recorrente na presente situação) que o contribuinte não se constitui no direito a receber juros indemnizatórios na sequência da anulação de um acto tributário que determinou um pagamento indevido, a responsabilidade do Estado pela prática do acto ilegal é aferida nos termos gerais.

43º Ora, no quadro jurídico actual, nos termos gerais, encontrar-se-ão preenchidos, invariavelmente, os pressupostos para a responsabilização do Estado e para o ressarcimento do dano causado ao contribuinte.

44º Ainda que padeça de mero vício formal, o acto tributário será sempre um acto ilícito, contrário ao bloco de legalidade.

45º Em face do actual artº 10º do Regime da responsabilidade civil extracontratual do estado e demais entidades públicas, aprovado pela Lei 67/2007, a prática de actos jurídicos ilícitos faz presumir a culpa dos titulares de órgãos da Administração Pública.

46º De acordo com o estabelecido no n.º 2 do artº 173º do C.P.TA. (*a contrario*), a Administração Fiscal, na sequência de uma sentença que anule um acto por vícios formais, não o poderá renovar, praticando novo acto de liquidação com efeitos retroactivos.

47º Ainda que o acto seja anulado com fundamento em tais vícios formal (e, por isso, possa ser renovado pela Administração), como o eventual acto renovador lícito não poderá ter efeitos retroactivos, qualquer transferência patrimonial subjacente ao primeiro acto será tida por injustificada.

48º Por último, o pagamento de tributos liquidados indevidamente em actos tributários ilegais, causa necessariamente um dano ao contribuinte, correspondente à privação da quantia pecuniária despendida para esse efeito.

49º A anulação de um acto tributário que tenha originado um pagamento por parte do contribuinte, quer se deva a vício material, formal ou procedimental, determinará sempre o preenchimento de todos os pressupostos da obrigação de indemnizar pelo Estado, pelo que, nos termos do regime da responsabilidade civil do Estado aprovado pela Lei 67/2007, o contribuinte terá sempre o direito a ser ressarcido pelo prejuízo sofrido.

50º Deste modo, o ordenamento jurídico consagra já ao contribuinte o direito à reparação do dano pelo contribuinte, bastando, para tanto, o exercício de tal direito em acção de responsabilidade civil.

51º Inexistem razões lógico-sistemáticas que justifiquem que o regime de reparação dos danos causados ao contribuinte seja distinto, consoante a natureza dos vícios que afectam o acto tributário anulado.

52º Por razões de economia processual e, principalmente, de coerência sistemática, entende a Recorrida, por conseguinte, que a interpretação actualista do artº 43º da LGT impõe que a expressão "erro imputável aos serviços" não mais seja atendida de forma restritiva, devendo agora compreender, não só erros materiais dos órgãos da Administração Tributária, mas todo e qualquer vício do acto que determine o contribuinte a realizar uma prestação pecuniária injustificada a favor do Estado.

53º Por todo o exposto, não merece crítica a sentença recorrida, devendo a mesma ser mantida pelo Tribunal *a quo*.

Termos em que, e nos mais de Direito aplicáveis, deverá o presente Recurso ser julgado improcedente, porque infundado, e, em consequência, mantida a decisão recorrida, que é válida e não contém erro de julgamento que determine a sua revogação.

Mais se requer a V. Exa., pelos motivos expostos e para efeitos tributários, seja fixado o valor da sucumbência em € 120.588,78.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pelo provimento do recurso, revogando-se a sentença recorrida, na parte sindicada, julgando-se improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios. Entende resumidamente que a declaração de caducidade, por falta de notificação da liquidação dentro do prazo de cinco anos, no caso, não implica a existência de um erro, ou seja, vício sobre os pressupostos de facto e de direito, que permita a constituição a favor da recorrida do direito a juros indemnizatórios ao abrigo do disposto nos artºs 24º do CPT ou 43º da LGT. O Ministério Público socorre-se do acórdão do STA de 30 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 410/12, para sustentar este entendimento.

Refere ainda que no entanto a recorrida pode pedir indemnização a que se julgue com direito, mas em processo próprio, nos termos do disposto nos artºs 22º da CRP e Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro.

Entretanto, foi oficiosamente suscitada a excepção da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do presente recurso, sendo que, quer o recorrente, quer o Ministério Público, pronunciaram-se no sentido de ser este o Tribunal competente para conhecer do presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

1. No Processo de Impugnação n.º 71/02-3/2 que correu os seus termos neste tribunal foi proferida sentença em 10/07/2009, que transitou em julgado 27/07/2009, foi determinada a anulação do ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 8310022547, do exercício de 1989 por se ter verificado a caducidade do direito à liquidação do imposto — cfr. fls. 235 dos respetivos autos aqui em apenso.

2. Em 24/09/2009, a ali Impugnante dirigiu-se ao Tribunal tributário de Lisboa por carta registada com aviso de receção que foi assinado em 25/09/2009, a solicitar a remessa dos autos de impugnação supra, ao órgão da administração tributária competente para efeitos de execução da decisão condenatória — *cfr. fls.* 42 a 45 dos autos (Doc. 2 da p.i.) — não contestado.

3. E os autos foram remetidos ao respetivo serviço de finanças em 14/10/2009 — cfr. consta dos mesmos aqui em anexo

4. Na liquidação de IRC n.º 8310022547, do ano de 1989, aqui em conflito foi apurado o valor de Pte: 50.609.844 (agora € 252.440,84) — cfr. fls. 48 dos autos

5. A Impugnante, aqui Exequente aderiu ao plano de pagamento do imposto em prestações tendo ali declarado o valor da liquidação supra, e efetuado pagamentos referentes a IRC, (liq n.º 8310022547) nos montantes e datas que a seguir se discriminam:

Tudo conforme fls. 50 a 80 dos autos (Doc.s 4 a 13 junto à p.i.) — não contestado

6. Em 10/09/2012, a Administração Tributária emitiu a favor da Exequente, A……, SA., o cheque n.º 1640829814, no montante de € 252.440,84, para restituição da liquidação de IRC do período de 1989-01-01 a 1989-12-31, com a descrição '*Restituição de Liq. 1994 08310022547'— cfr. fls.* 69 dos autos

7. Na mesma data a Administração Tributária emitiu a favor da Exequente, A……, SA., um segundo cheque n.º 0740829815, também no montante de € 252.440,84, para restituição da liquidação de IRC do período de 1989-01-01 a 1989-12-31, com a descrição '*Restituição de Liq. 1994 08310022547'— cfr. fls*. 72 dos autos.

8. Em 04/10/2010 através da nota de compensação n.º 2010 00006563960, a AT dirige-se novamente à Exequente a solicitar o débito do reembolso 2010 00002851486, que esta efetuou em 08/11/2010 — cfr. fls. 75 dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar, primeiramente, a excepção da incompetência oficiosamente suscitada.

Esta questão já não é nova e tem merecido por parte deste Supremo Tribunal resposta uniforme no sentido de que a este tipo de processos serem de aplicar as regras próprias do CPTA que regulam a matéria dos recursos, assim se decidiu nos recursos n.ºs. 0486/14 e 0604/14.

Aí, escreveu-se com interesse:

"*No momento próprio equacionou-se esta questão tendo presente o disposto no art. 151º do CPTA e, bem assim, a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal quanto à mesma, vertida, entre outros, nos acórdãos datados de 12/02/2014 e 15/01/2014, respectivamente, recursos n.ºs 01847/13 e 01495/12.*

Mais recentemente foi reafirmada esta jurisprudência, entre outros, nos acórdãos datados de 09/07/2014, recursos, nºs. 0165/14 e 01007/12, os quais subscrevemos.

Também agora se seguirá o mesmo entendimento e a mesma linha de raciocínio, terminando-se, a final, por concluir pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, sendo que se seguirá de muito perto o que se deixou escrito naqueles acórdãos.

A execução das sentenças proferidas pelos tribunais tributários é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 102º da LGT («A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.»), ou seja, pelo disposto nos arts. 157º e ss. do CPTA.

O presente recurso é interposto da sentença proferida nestes autos de execução de sentença, com vista ao pagamento de juros em dívida no montante de 8.591,62€.

Ou seja, o presente recurso jurisdicional encontra-se sujeito às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído no n.º 2 do art. 279.º do CPPT («Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos».).

Com efeito, a execução de sentença constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há que aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT, sendo certo, além do mais, que toda a tramitação da execução é regulada por este mesmo CPTA.

Neste contexto, importa ter em conta o disposto no art. 151.º, n.º 1, do CPTA, segundo o qual o recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo só pode ocorrer «Quando o valor da causa

seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito (...)».

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)».

No caso, o valor da execução é de 94.726,19€, que foi o indicado na petição inicial, mas o que se pretende em concreto com o presente recurso é tão só discutir o montante de 8.591,62€, respeitante aos juros peticionados.

Assim sendo, atento o disposto no art. 31.º, n.º 2, alínea c) do CPTA («2 - Atende-se ao valor da causa para determinar:

[...]

c) Se cabe recurso da sentença proferida em primeira instância e que tipo de recurso».) e no já citado n.º 1 do art. 151.º do mesmo código, verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, consequentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151.º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

Concluímos, portanto, pela incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso, sendo competente para o seu conhecimento a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte.

Nem se diga que ao caso não se aplica o disposto no art. 152.º do CPTA por a distribuição da competência entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, no que se refere ao contencioso tributário, dever ser a que resulta dos arts. 26.º e 38.º do ETAF, motivo por que sempre competiria à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito [cfr. art. 26.º, alínea b) do ETAF] e à Secção de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na referida alínea b) do art. 26.º [cfr. art. 38.º, alínea a) do ETAF].

Na verdade, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica (Apesar de o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais ter sido aprovado por lei (Lei n.º 13/2002, de 15 de Fevereiro) e o Código de Procedimento e de Processo Tributário o ter sido por decreto-lei (Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro), entre a lei e o decreto-lei não existe relação de hierarquia. Para maior desenvolvimento, J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 166 e segs.), regulem de modo que conduza a resultado diverso noutras situações, como sucede, v.g., no art. 151.º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279.º do CPPT.

Do exposto resulta que o presente recurso jurisdicional deve baixar ao Tribunal Central Administrativo Norte, para aí ser julgado como apelação.".

Também neste processo não se encontra verificado o requisito do valor que imponha a competência para o conhecimento do recurso a este Supremo Tribunal. Na verdade, o valor indicado na petição inicial ascende a 476.944,98€, e a recorrida pretende que se fixe o valor da sucumbência limitado ao montante de 120.588,78€.

Temos, pois, de concluir que este Supremo Tribunal não é hierarquicamente competente para conhecer do presente recurso.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário acordam, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente para conhecer do presente recurso e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 1 Uc.

D.N.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Prescrição.

Sumário:

I — Apesar de a prescrição da dívida resultante do acto tributário de liquidação não constituir vício invalidante desse acto (e por isso não servir de fundamento à respectiva impugnação) não há obstáculo a que, incidentalmente, a prescrição possa ser apreciada (posto que do processo constem todos os elementos para tanto pertinentes) para efeito de se determinar se aquela ocorreu e constitui causa de inutilidade da lide impugnatória.

II — Se na petição inicial de impugnação não se suscitou a questão da prescrição do tributo liquidado não pode tal questão ser suscitada em requerimento autónomo apresentado após a prolação de sentença que apreciou a legalidade do tributo em causa a qual não foi objecto de recurso.

III — O despacho recorrido, proferido após estar esgotado o poder jurisdicional do M.º juiz de 1.ª Instância, é inválido e inatendível.

Processo n.º 536/14-30.
Recorrente: A……., S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., S.A., com o NIPC n.º ……. veio deduzir Impugnação Judicial, contra a Contribuição Autárquica relativa a 2002, no montante de 51.001,14€.

Foi proferida sentença em Novembro de 2012 (fls. 72 a 76 dos autos) que julgou improcedente a impugnação.

Em 03/12/2012 foi apresentado o requerimento que consta de fls.82 a 85 dos autos no qual no seu articulado 17º foi exarado: "Termos em que e nos mais de direito, deve ser declarada a prescrição da dívida com todas as consequências legais e sem prescindir que sendo a dívida fiscal referente ao ano de 2002 tal crédito apenas pode ser liquidado no âmbito do processo de insolvência (articulados 22 e 23) e juntou cópia de uma sentença do 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Lisboa que refere ter sido proferida em 04/01/2012 declarativa da insolvência da sociedade "A……., S.A. pessoa colectiva ……".

O despacho do TAF de Leiria a fls. 105/107 dos autos, datado de 30 de Junho de 2013, indeferiu o requerido. Entendeu não verificada a alegada prescrição da divida relativa à contribuição autárquica do ano de 2000, e afirmou, ainda, a constitucionalidade (que fora questionada) do artº 91 da lei n.º 53-A/2006 de 29/12.

Reagiu a ora recorrente A……..…, S.A., interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes **conclusões:**

«. A Recorrente informou o Mmo. Juiz que foi declarada insolvente no dia 4 de Janeiro de 2012, sendo a alegada dívida da insolvente, pelo que tal crédito apenas pode ser liquidado no âmbito do processo de insolvência.

2. O Tribunal a quo não se pronunciou sobre esta questão sendo nulo o despacho nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do CPC, aplicável por força do n.º 3 do art. 666.º do mesmo diploma. Sem conceder,

3. Aquando da notificação da sentença em Novembro de 2011 já a alegada dívida tributária se encontrava prescrita, nos termos do n.º 1 do art. 48.º da LGT uma vez que já decorreram oito anos desde a data em que o facto tributário ocorreu (daquele diploma legal).

4. Conforme resulta do despacho recorrido "inicia-se a marcha do prazo prescricional em 31/12/2002".

5. Nos termos do n.º 2 do artigo 49.º da LGT (na redacção vigente à data dos factos e anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) "A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação".

6. Sendo certo que os presentes autos estiveram parados por mais de um ano, tal como resulta do despacho recorrido, pelo que cessou a interrupção da prescrição.

7. A norma do art. 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, é inconstitucional no sentido de ser interpretada aos prazos de prescrição que tivessem em curso à data da entrada em vigor daquela Lei.

8. O artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que determina a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, conjugado com o disposto no artigo 297º, n.º 1, do CC é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroactividade (art. 18 n2 3 da Constituição da República Portuguesa), da segurança e da tutela da confiança (art. 282º n.º 4 da CRP), quando interpretado no sentido de que a lei nova reguladora da prescrição se aplica aos prazos iniciados antes da sua entrada em vigor quando daí resulte um alargamento em concreto do prazo de prescrição.

9. A aplicação daquela norma ao caso concreto implica um insustentável alargamento do prazo de prescrição e a aplicação retroactiva desfavorável da nova lei a um prazo já em curso.

10. As normas da LGT relativas à prescrição - prazo, causas de suspensão e de caducidade - apenas podem aplicar-se aos prazos que se iniciem depois da sua entrada em vigor.

Nestes termos, e com o sempre mui douto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, deverão V. Exas.

a) Julgar procedente a nulidade invocada; Sem conceder

b) Revogar o despacho do Tribunal a quo substituindo-o por outro que declare a prescrição da dívida tributária;

Assim se fazendo JUSTIÇA!»

Não houve contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«A recorrente acima identificada vem sindicar o despacho do TAF de Leiria, de 30 de Abril de 2013, exarada a fls. 105/107.

O despacho recorrido julgou não verificada a alegada prescrição da dívida relativa a contribuição autárquica do ano de 2002, no entendimento de que, mesmo sem relevar o efeito suspensivo decorrente da prestação de garantia, o prazo de prescrição de 8 anos ainda não decorreu em razão da ocorrência de factos interruptivos/suspensivos da prescrição.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 120/121, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 690.º/1 e 684.º/3 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

Como resulta dos autos, a impugnação judicial da contribuição autárquica do ano de 2002 foi julgada improcedente por sentença de 9 de Novembro de 2012, exarada a fls. 72/77.

Tal decisão não foi objecto de recurso jurisdicional, pelo que se mostra transitada em julgado.

Não obstante, em 3 de Dezembro de 2012 (fls. 82) a recorrente, em requerimento autónomo, veio requerer a reconhecimento da prescrição da dívida relativa ao tributo sindicado.

Tal pretensão veio a ser indeferida, como já se referiu, e é dessa decisão de indeferimento que é interposto o presente recurso jurisdicional.

A prescrição não é fundamento de impugnação, mas sim de oposição judicial (artigo 204.º/1/ d)) do CPPT.

Assim, a prescrição não pode ser objecto directo de conhecimento em impugnação judicial, pois esta visa a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação e aquela apenas tem a ver com a exigibilidade da obrigação criada com a liquidação.

Não obstante, parece nada a obstar a que a prescrição seja, oficiosamente conhecida, incidentalmente, em sede de impugnação judicial, como pressuposto da questão da utilidade ou não do prosseguimento da lide (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, página 279, Juiz conselheiro Jorge Lopes de Sousa - No sentido de que a prescrição só é de conhecimento oficioso na oposição e não na impugnação ver acórdãos do STA, de 2 de Maio de 2012 e de 18 de Junho de 2013, proferidos nos recursos números 01174/11 e 0217/13, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Nos termos do disposto no artigo 666.º do CPC proferida a sentença fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa, sem prejuízo de poder rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos do disposto no artigo 669.º do CPC.

No caso em análise é de partir do princípio de que o tribunal recorrido entendeu implicitamente que para a sentença recorrida a questão da prescrição não era relevante para a solução da causa, pelo que só por via do recurso jurisdicional poderia tal questão ser reavaliada (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, II volume, página 365, Juiz conselheiro Jorge Lopes de Sousa)

Como já se disse, a recorrente não recorreu da sentença, que deixou transitar em julgado, tendo antes suscitado o conhecimento da prescrição em requerimento autónomo perante o tribunal que proferiu a sentença.

Ora, o tribunal recorrido, atento o disposto no artigo 666.º do CPC, não tinha poder jurisdicional para apreciar tal questão, pelo que o despacho sindicado é manifestamente, ilegal.

Com o julgamento da causa, consubstanciado na decisão que faz fls. 72/77 transitada em julgado quanto à questão da validade do acto impugnado, extinguiu-se a instância (professor Alberto dos Reis, CPC anotado, I, página 393) pelo que desaparece a possibilidade de extinguir a instância de outro modo nomeadamente por impossibilidade superveniente da lide (Citado acórdão do STA, de 2 de Maio de 2012).

Como é evidente, a recorrente, atento o estatuído no artigo 175.º do CPPT, pode suscitar a questão da prescrição, em qualquer altura, no âmbito do PEF com possibilidade de reclamação para o tribunal tributário da decisão que, eventualmente indefira tal pretensão.

O despacho recorrido merece censura, pelos enunciados fundamentos.

Termos em que, pelos fundamentos expostos, dever revogar-se a decisão recorrida e decidir-se não apreciar a suscitada excepção de prescrição suscitada pela recorrente por falta de poder jurisdicional para o efeito.»

2- Notificadas as partes do teor do parecer do Ministério Publico, nada vieram dizer.

3 – FUNDAMENTAÇÃO

É o seguinte o teor do despacho sob censura:

O impugnante requer a declaração de prescrição da dívida de CA, alegando o decurso do prazo e a paragem do processo por período superior a um ano. Defende ainda inconstitucionalidade do art.º 91º da Lei n.º 53-A/2006, por afectar o princípio da protecção e segurança jurídicas, porque implica um insustentável alargamento do prazo de prescrição e a aplicação retroactiva da nova lei a um prazo já em curso.

O Exmo. Representante da Fazenda Pública opôs-se à declaração de prescrição. A Exma. magistrada do Ministério Público promoveu a improcedência do requerido.

CUMPRE APRECIAR E DECIDIR

Os factos relevantes são os seguintes.

1. Mediante registo n.º RY051224648PT foi a impugnante notificada da liquidação de CA referente ao U-02823/Marvila, no montante de € 51.001,14 (fls. 9 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. A liquidação respeita ao ano de 2002, resultante da declaração do sujeito passivo em 29/5/2002 (fls. 27 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. E foi efectuada em 27/2/2006 (fls. 9 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. O processo de execução fiscal foi instaurado em 22/6/2006 (fls. 98 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Foi deduzida reclamação graciosa em 3/10/2006, na sequência do que foi apresentada garantia com vista à suspensão da execução fiscal (fls. 98 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. A impugnação foi apresentada em 29/10/2007.

7. E esteve parada por facto não imputável ao sujeito passivo desde 3/3/2010 (fls. 71) a 9/11/2012 (fls. 77).

8.A impugnante foi declarada insolvente por sentença de 4/1/2012 (fls. 86 e segs).

III O DIREITO.

O prazo prescricional é de oito anos que se conta, nos impostos periódicos a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (Art.º 48º/1 LGT).

A CA é um imposto periódico.

O facto tributário verificou-se em 29/5/2002.

Portanto, inicia-se a marcha do prazo prescricional em 31/12/2002.

A reclamação graciosa suspendeu o decurso do prazo prescricional, e o seu indeferimento não pôs termo ao processo, uma vez que foi apresentada impugnação judicial.

O termo do processo ocorreu com o trânsito em julgado da sentença proferida na impugnação, que ocorreu em 4/12/2012.

Por conseguinte, o prazo prescricional suspendeu-se desde 3/10/2006, até 4/12/2012.

Desde 31/12/2002 até 3/10/2006 decorreram 4 anos, 9 meses e 21 dias.

Desde 4/12/2012 até ao presente (30/4/2013) decorreram 4 meses e 26 dias.

No total, completaram-se 5 anos, dois meses e 17 dias.

É evidente, assim que a obrigação na está prescrita.

Isto mesmo sem contar com a suspensão do processo por efeito da prestação de garantia.

A paralisação do processo por período superior a um ano é irrelevante, uma vez que tal decorreu entre 3/3/2010 e 9/11/2012.

É irrelevante porque a revogação do n.º 2 do art.º 49º/2 LGT, pelo art.º 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro eliminou os efeitos que anteriormente se atribuíam à paralisação do processo por período superior a um ano.

Não há qualquer inconstitucionalidade nessa norma. Não viola os princípios da confiança ou da segurança jurídica porque o devedor não tem qualquer direito constitucional à extinção da sua obrigação por prescrição; pela mesma razão, também não alarga insustentavelmente o prazo prescricional. E por último, também não se verifica a aplicação retroactiva de nenhuma norma nesta matéria. Seria asse já tivesse decorrido o prazo de um ano, e se se tivessem eliminado os seus efeitos na marcha do prazo prescricional.

Mas não foi nada disso que ocorreu.

Termos em que se indefere o requerido.

3 – DO DIREITO

Questiona-se no presente recurso o despacho que se pronunciou (após prolação de sentença judicial que apreciou a legalidade da liquidação autárquica do ano de 2002 efectuada por referência a prédio urbano identificado como sendo propriedade da ora recorrente) **sobre requerimento autónomo em que foi suscitada a questão da prescrição do tributo liquidado e se sustentou que o mesmo *"crédito apenas pode ser liquidado no âmbito do processo de insolvência"* (da ora recorrente).**

Apesar de o Mº Juiz ter produzido um Juízo de indeferimento (que abarca todo o conteúdo do requerimento) sem entrar em considerações sobre de quem é a responsabilidade da dívida relativa ao tributo liquidado a verdade é que não tinha que no âmbito de um processo declarativo (como é a impugnação judicial de um tributo) entrar em considerações sobre matéria que tem a ver com responsabilidade passiva da dívida a determinar em sede de execução fiscal. E, como se refere no parecer do Senhor Procurador Geral adjunto neste STA, também não tinha que apreciar a questão da prescrição suscitada de forma autónoma e após a prolação de sentença que julgou a impugnação improcedente sendo certo que na petição inicial de impugnação a questão da prescrição não foi colocada. É que é absolutamente exacto que:

(...) "A prescrição não é fundamento de impugnação, mas sim de oposição judicial (artigo 204.º/1/d)) do CPPT.

Assim, a prescrição não pode ser objecto directo de conhecimento em impugnação judicial, pois esta visa a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação e aquela apenas tem a ver com a exigibilidade da obrigação criada com a liquidação.

Não obstante, parece nada a obstar a que a prescrição seja, oficiosamente conhecida, incidentalmente, em sede de impugnação judicial, como pressuposto da questão da utilidade ou não do prosseguimento da lide (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, página 279, Juiz conselheiro Jorge Lopes de Sousa – (…)"

Mas para esse conhecimento incidental carece de suscitada na impugnação, o que no caso dos autos não sucedeu.

Compreende-se que assim seja e toda a jurisprudência deste STA o sustenta (destacando-se por todos os Acs de 18/06/2013 tirados nos rec. 0217/13 e 01279/12) disponíveis no site da DGSI, uma vez que a questão central no processo de impugnação é a validade do acto impugnado e não a exigibilidade da obrigação tributária.

Portanto conclui-se que não tendo sido suscitada incidentalmente na impugnação da sisa questionada a questão da prescrição do tributo que também não foi conhecida oficiosamente e tendo entretanto transitado em julgado a sentença recorrida uma vez que da mesma não foi apresentado recurso não podia a ora recorrente suscitar a questão da prescrição e as demais que suscitou em requerimento autónomo em sede de impugnação (Isto sem prejuízo de, eventualmente, o poder fazer, ainda, noutra sede). Também o Mº Juiz se deveria ter abstido de conhecer das matérias novas que lhe foram suscitadas uma vez que a instância se extinguiu pelo julgamento efectuado de validade da liquidação de sisa efectuada pela AT não podendo extinguir-se a instância de outra maneira designadamente pela inutilidade superveniente da lide.

Assim sendo, o despacho recorrido não pode manter-se devendo ser considerado inválido e inatendível por ter violado a regra da extinção do poder jurisdicional do tribunal de 1ª Instância (neste sentido os Acs do STJ de 26/02/2009 no proc. 07B4311 e de 20/05/2010 no proc. 826/04.6TBTMR-C.C1-S1 ambos disponíveis no site da DGSI, entendendo este Tribunal não ser de apreciar as questões suscitadas no requerimento de fls. 82 a 85.

4- DECISÃO

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em não tomar conhecimento do objecto do recurso por força da declarada invalidade da decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 562/14-30.
Recorrente: A……...
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……., com os sinais dos autos, veio, ao abrigo do artigo 150.º do CPTA, interpor recurso de revista para este Supremo Tribunal do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28 de Novembro de 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 16 de Maio de 2013, que julgara improcedente o recurso judicial da decisão de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos para determinação do rendimento sujeito a IRS dos anos de 2008, 2009 e 2010, apresentando para tal as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto do Acórdão, proferido em 28 de novembro de 2013 pelo Tribunal Central Administrativo Sul, que, julgando improcedente a apelação do Recorrente, manteve a decisão de 1.ª instância, da qual resultava a confirmação da decisão de aplicação de métodos indiretos no apuramento da matéria coletável em sede de IRS relativo aos anos de 2008, 2009 e 2010.

B. O Tribunal "a quo" manteve a decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que decidira no sentido de confirmar a decisão de aplicação de métodos indiretos na fixação do rendimento tributável sujeito a IRS nos anos de 2008, 2009 e 2010, absolvendo a Fazenda pública do pedido e fixando o valor da causa em €4.380.811,94.

C. Salvo o devido respeito, não pode o recorrente conformar-se com o Acórdão proferido pelo Tribunal "a quo", que <u>é recorrível em todas as aceções referidas no artigo 150.º do CPTA.</u>

D. Isto porque: (i) está em causa uma questão cuja apreciação, pela sua relevância jurídica, é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito; (ii) estão em causa interesses de particular relevância social; (iii) a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito; e (iv) houve erro na apreciação da prova tendo ocorrido ofensa de uma disposição expressa da lei que fixa a força do meio de prova.

E. No que concerne à questão cuja apreciação, pela sua relevância jurídica, é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, é mister referir que, não tendo o Tribunal a quo tomado posição expressa sobre a aplicabilidade ao caso do Recorrente do disposto no artigo 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT, deveria, pelo menos ter respondido às questões de saber:

(i) Se a alínea f) do artigo 87.º da LGT deve interpretar-se no sentido de se aplicar aos não residentes, mesmo não havendo, quanto a estes, falta de declaração de rendimentos por não terem auferido rendimentos em território nacional ou, tendo obtido rendimentos de fonte portuguesa, o respetivo montante determine a dispensa do cumprimento da referida obrigação declarativa?; e

(ii) Se a alínea f) do artigo 87.º da LGT deve interpretar-se no sentido de se aplicar aos não residentes quando, sendo devida a apresentação de declaração de rendimentos por terem auferido rendimentos de fonte portuguesa, exista divergência não justificada com os rendimentos declarados, por ser tal divergência justificada pelo facto de os não residentes só se encontrarem obrigados a declarar os rendimentos auferidos em Portugal?

F. Esta questão, que não é de somenos importância, deveria ter sido apreciada pelo tribunal "a quo", razão pela qual a prolação de Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo abordando a referida questão revela-se, além de útil para o Recorrente, indiscutivelmente importante para evitar que esta mesma questão venha a colocar-se em situações idênticas ou similares, de não residentes

para efeitos fiscais que auferem rendimentos em Portugal e contra quem a Administração Tributária pretende lançar mão da avaliação indireta da matéria coletável.

G. No que tange aos interesses de particular relevância social é crucial referir que a situação em apreço, designadamente tendo em consideração as decisões da 1.ª instância e do Tribunal Central Administrativo Sul, coloca em crise, não só a eficácia do Direito, mas a sua própria credibilidade.

H. Com efeito, a decisão recorrida e a sua aplicação à situação sub judice assumem contornos que extravasam de forma clara e inequívoca o caso concreto do Recorrente, na medida em que são, quer a decisão da 1.ª Instância, quer a decisão recorrida, proferida pelo tribunal "a quo", suscetíveis de se tornar um paradigma para a resolução de casos de aplicação de métodos indiretos na avaliação da matéria coletável em sede de IRS a emigrantes portugueses e a sujeitos passivos não residentes.

I. Resultou provado nos autos que (i) o Recorrente é titular de número de identificação fiscal português (cfr. ponto B) da matéria de facto provada); (ii) o recorrente, nos anos em questão (2008, 2009 e 2010), realizou viagens de avião com a companhia aérea TAP Air Portugal com destino a Portugal (cfr. ponto L) da matéria de facto provada), tendo, de acordo com informação obtida junto daquela companhia aérea, permanecido em Portugal, nos anos em apreço, por períodos sempre inferiores a 183 dias.

J. Mais tendo resultado provado que o Recorrente (i) é titular de um número de identificação fiscal em Angola, (ii) aí se encontra inscrito no Instituto Nacional de Segurança Social, (iii) efetuou, em Angola, descontos a título de Imposto sobre os rendimentos do Trabalho, entre janeiro de 2007 e dezembro de 2011, (iv) encontra-se inscrito no Sistema de Segurança Social Angolano desde 21.05.2007, e (v) em 17.06.1996 assinou contrato de assinatura de serviços de telefonia móvel celular em Angola e efetuou vários pagamentos relativos ao serviço (cfr. pontos C), D), E), H), I) e J) da matéria de facto provada).

K. Acresce que resultou provado que foi emitido pelo Consulado Geral de Portugal em …… um Certificado de Residência, nos termos do qual o recorrente reside em Angola desde 1991 (cfr. ponto F) da matéria de facto provada).

L. Porém, o Tribunal "a quo", em linha com o que havia sido decidido na 1.ª Instância, e em clara violação do disposto no artigo 16.º do Código do IRS, entendeu fazer recair sobre o recorrente o ónus da prova da não residência para efeitos fiscais em território português.

M. Ao fazê-lo, para além de violar frontalmente o disposto no artigo 16.º do Código do IRS, mediante a inversão do "onus probandi", o Tribunal Central Administrativo Sul impõe ao recorrente o ónus da prova de facto negativo, impede que qualquer contribuinte que aufira rendimentos em Portugal e que, por lapso, aqui se declare residente para efeitos fiscais aquando da entrega das suas declarações de rendimentos, demonstre a sua não permanência em território português por período igual ou superior a 183 dias, seguidos ou interpolados.

N. Assim, a admitir-se que este entendimento do Tribunal "a quo" faça vencimento sem que seja corrigido por este Supremo Tribunal Administrativo, permitir-se-á a total desproteção dos contribuintes face à administração Tributária, pois que, sobretudo aqueles que cometam erros declarativos, ficarão onerados com prova, mais do que diabólica, verdadeiramente impossível, de factos negativos, a quanto acresce que ver-se-ão punidos mediante a aplicação de métodos indiretos no apuramento da matéria coletável, o que redundará num verdadeiro confisco, que põe em crise o núcleo essencial do direito de propriedade, constitucionalmente consagrado no artigo 62.º da CRP.

O. Tal, muito para além de extravasar o concreto caso do Recorrente, será paradigma de resolução de casos semelhantes, de emigrantes que auferem rendimentos em Portugal e que aqui declaram, por lapso, ser residentes, sem prejuízo de residirem e exercerem a sua atividade noutros países.

P. Note-se, ademais, que atenta a decisão do Tribunal "a quo", o grau de desproteção dos contribuintes será tanto maior quanto estes emigrem para países com os quais Portugal não dispõe de um ADT, como é o caso de Angola.

Q. Numa época em que a emigração portuguesa voltou a aumentar, motivada por condicionalismos sociais e económicos, sendo os países de língua oficial portuguesa destino de muitos dos nacionais, é de fácil compreensão o potencial de expansão a casos similares ao do Recorrente.

R. Desta forma, tendo o TCAS desconsiderado a prova produzida mediante a apresentação de Certificado de Residência emitido pelo Consulado Geral de Portugal em …… e sendo Angola um país com o qual Portugal não celebrou qualquer ADT, coloca-se o Recorrente ante uma verdadeira prova impossível, vedada pela Constituição da República Portuguesa (cfr. artigo 20.º da CRP).

S. Acrescente-se ao exposto que o Tribunal "a quo" entendeu, quanto à informação relativa às viagens realizadas pelo recorrente no período compreendido entre 2008 e 2010, inclusive, junta aos autos como prova da não permanência do Recorrente em território nacional, em cada um dos anos, por períodos de duração igual ou superior a 183 dias, que aquela informação não seria de considerar prova suficiente da não permanência em território português nos anos em apreço por período igual ou superior a 183 dias, seguidos ou interpolados, porquanto o recorrente poderia "ter viajado em outras companhias aéreas ou e países para onde, eventualmente, se tivesse deslocado directamente para este território (cfr. p. 22 da decisão recorrida).

T. Ao concluir deste forma, o Tribunal Central Administrativo Sul afirma que só seria prova suficiente do facto negativo – a não permanência em território português – a demonstração de todos os meios de transporte possíveis que pudessem ter sido utilizados pelo Recorrente para entrar em Portugal,

U. O que redunda na negação da prova, na medida em que, não sendo Portugal dotado de fronteiras "fechadas", nenhum controlo seria possível sobre a entrada e permanência em território português, devendo, pois, o Recorrente possuir um dispositivo com GPS ao minuto que lhe possibilitasse demonstrar, em cada minuto, em que país se encontrava em todos os dias dos anos de 2008, 2009 e 2010.

V. Ora, o risco associado ao vencimento de uma decisão como a decisão do TCAS ora recorrida vai, na realidade, muito além da situação concreta do Recorrente, projectando-se em todos os não residentes (estrangeiros ou emigrantes) que cometam erros declarativos em Portugal e que aqui aufiram rendimentos.

W. No que tange à clara necessidade de admissão do recurso para melhor aplicação do direito há a referir que o recurso de revista ora interposto deverá ser admitido porquanto (i) existe capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, (ii) existe possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e (iii) a decisão nas instâncias foi ostensivamente errada e juridicamente insustentável.

X. O caso dos autos respeita a um sujeito passivo não residente, cidadão português que emigrou para Angola há vários anos, aí se estabelecendo e exercendo a sua atividade profissional, mas que não deixou de adquirir imóveis em Portugal – atenta a vontade, comum a tantos emigrantes, de aqui verter as poupanças de uma vida de trabalho no estrangeiro e de aqui dispor de uma habitação que pudesse utilizar aquando das suas curtas e pouco frequentes deslocações a Portugal e, sobretudo, que possa vir a utilizar num eventual regresso definitivo ao seu país natal -, assim tendo capacidade de extensão da controvérsia para além da situação singular.

Y. Na verdade, não é situação singular a do recorrente, com atualidade renovada nos anos mais recentes, em que se intensificou o movimento de emigração de portugueses para os países de língua oficial portuguesa, máxime Angola, Brasil e Moçambique.

Z. Desta forma, atenta a existência de inúmeros casos em que a situação de facto é muito próxima à do Recorrente, o caso sub judice e a decisão firmada pelo Tribunal Central Administrativo Sul no sentido de exigir do Recorrente a prova de factos negativos e a demonstração da impossibilidade de, através de qualquer meio de transporte, ter permanecido em Portugal por mais de 183 dias, pode vir a assumir-se como um tipo, um paradigma a ser seguido pelas Instâncias e aplicado aos inúmeros sujeitos passivos residentes no estrangeiro mas que disponham de rendimentos em Portugal e que, por lapso, aqui tenham declarado residir.

AA. A capacidade de expansão de uma decisão como a ora recorrida é ainda maior se o sujeito passivo for residente em Angola ou noutro Estado com o qual Portugal não celebrou qualquer ADT, pois que deste modo será ainda possível que o Tribunal pugne pela dupla residência que não exclui a possibilidade de residência para efeitos fiscais em Portugal, como sucedeu in casu.

BB. Acresce que a decisão recorrida revela-se ostensivamente errada e juridicamente insustentável na medida em que promove a inversão do ónus da prova para além dos casos em que tal inversão do "onus probandi" é admissível, para além de vedar o acesso ao direito ao impor ao Recorrente uma prova impossível, proibida no ordenamento jurídico português ao abrigo do disposto no artigo 20.º da Lei fundamental.

CC. Relativamente ao erro na apreciação da prova por ofensa de uma disposição expressa da lei que fixa a força do meio de prova, refira-se que o Tribunal a quo desconsiderou a força probatória plena do Certificado de Residência emitido pelo Consulado Geral de Portugal em ……., em clara violação do disposto nos artigos 369.º a 372.º do Código Civil, máxime do seu artigo 371.º.

DD. Com efeito, nos termos daquelas normas, os documentos emitidos por autoridade ou oficial público com competência em razão da matéria e do lugar e que sejam subscritos pelo autor com selo do respetivo serviço, presumem-se documentos autênticos, sendo, ex vi do disposto no artigo 371.º do Código Civil, os documentos autênticos meios de prova revestidos de força probatória plena quanto (i) aos factos que se referem como praticados pela autoridade e (ii) aos factos que neles são atestados com base nas perceções da entidade documentadora.

EE. No caso do Certificado de Residência emitido pelo Consulado Geral de Portugal em ……., verificam-se todos os pressupostos de que depende a presunção de autenticidade do documento e, bem assim, são os factos atestados fundados nas averiguações a que procedeu a entidade documentadora, razão pela qual o documento será de qualificar como autêntico com a concomitante força probatória plena.

FF. O Tribunal a quo, porém, desconsiderou a força probatória do documento, afirmando que os factos nele atestados estariam sujeitos à livre apreciação do julgador, não tendo, contudo, pugnado pela falsidade do documento, como lhe competia, violando expressamente o disposto nos artigos 369.º a 372.º do Código Civil, em especial no artigo 371.º.

GG. Analisada e fundamentada a recorribilidade da decisão do Tribunal a quo, importa agora que se indiquem os argumentos que implicam a revogação da mesma e a sua substituição por outra que absolva o recorrente de tudo o peticionado.

HH. O Acórdão recorrido enferma de vício de erro de interpretação e de aplicação da lei substantiva, violando de forma clara e grosseira o disposto no artigo 16.º do Código do IRS e ainda nos artigos 74.º e 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT.

II. Entendeu o Tribunal a quo que "o ónus da prova de não ter permanecido em território português pelo menos 183 dias, cabia-lhe a ele (ao Recorrente) que não à AT, como bem se decidiu na sentença recorrida, vertente esta em que a sentença recorrida também é de confirmar" (cfr. página 22 da Decisão Recorrida).

JJ. Salvo o devido respeito, o Tribunal a quo errou ao extrair esta conclusão das normas aplicáveis ao caso sub judice e da matéria de facto provada.

KK. Com efeito, o ónus da prova da não residência para efeitos fiscais em Portugal nos anos de 2008 a 2010, inclusive, não cabia ao Recorrente, pois que nenhuma presunção de residência se encontra consagrada no artigo 16.º do Código do IRS e tão-pouco se admite a inversão do ónus da prova em matéria de qualificação do estatuto do Recorrente como residente ou não para efeitos fiscais em Portugal (cfr. artigo 74.º da LGT).

LL. O que o Tribunal a quo faz, in casu, é pois fundamentar a inversão do ónus da prova na existência de declarações do Recorrente que o Tribunal considera sustentarem a existência de uma presunção legal que incumbe ao Recorrente ilidir.

MM. Ora, a inversão do ónus da prova que seria, quando muito, admissível em sede de avaliação indireta da matéria coletável, não pode ser imposta em momento anterior ao da avaliação indireta e sem que estejam demonstrados os seus pressupostos, pois que tal, além de constituir uma aplicação errada do Direito, redunda numa total desproteção das garantias dos contribuintes.

NN. Assim, a Decisão recorrida viola frontalmente o disposto nos artigos 74.º da LGT e 342.º, n.º 1, do Código Civil, correspondendo a uma errada interpretação da lei e aplicação do Direito aos factos, o que redunda na violação de lei substantiva.

OO. Como decorre do preceituado nos artigos 74.º da LGT e 342.º, n.º 1 do Código Civil, incumbe a quem invoca um facto o ónus da prova dos elementos que o constituem.

PP. Já nos termos do artigo 16.º do Código do IRS não se preveem como critérios de qualificação como residentes para efeitos fiscais em território português as declarações dos sujeitos passivos, sendo apenas determinante da qualificação como residente (i) a permanência em território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados e (ii) a disposição, em território português, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

QQ. No caso em apreço, o Recorrente carreou para os autos elementos de prova que permitem sustentar a sua não qualificação como residente para efeitos fiscais em território português nos anos de 2008, 2009 e 2010, não tendo, porém, o Tribunal a quo considerados os elementos probatórios juntos, atendo-se somente às declarações do Recorrente para efeitos de qualifica-lo como residente para efeitos fiscais em território português nos anos em questão.

RR. Acresce ao exposto que não pode assacar-se à avaliação indireta da matéria tributável, excecional e subsidiária da avaliação directa, uma qualquer finalidade punitiva, que permita considerar, como fez o Tribunal a quo, que, por ter o Recorrente declarado erradamente ser residente em Portugal, deverão então ser-lhe aplicados métodos indiretos em sede de IRS, como sanção daqueles erros declarativos.

SS. Ao atuar deste modo o Tribunal a quo coloca o Recorrente perante a necessidade de fazer prova impossível, na medida em que, não dispondo Portugal de um ADT celebrado com Angola – país onde o Recorrente reside desde 1991 – seria possível a existência de uma "dupla residência" e, com vista a afastar a sua qualificação como residente para efeitos fiscais em Portugal, o Recorrente deveria ter demonstrado através de elementos disponibilizados por todos os meios de transporte que se configurem como possíveis a sua não permanência em território português por período superior a 183 dias em cada um dos anos em questão.

TT. Ora, a prova impossível, para além de ser vedada pelo princípio do acesso ao Direito e à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da CRP, foi já contrariada por este Supremo Tribunal administrativo, que decidiu no sentido de que "por força do princípio constitucional da proibição da indefesa, que emana do direito de acesso ao direito e aos tribunais reconhecido no art. 20.º, n.º 1 da CRP, não serão constitucionalmente admissíveis situações de imposição de ónus probatório que se reconduzam à impossibilidade prática de prova de um facto necessário para o reconhecimento de um direito." (vide Acórdão do STA de 17.10.2012, tirado no processo n.º 0414/12 e disponível em www.dgsi.pt, com sublinhados nossos).

UU. Adicionalmente, a imposição – ilegal como se demonstrou – pelo Tribunal a quo ao Recorrente da prova de factos negativos em termos tais que a prova, mais do que diabólica, vem a ser impossível, deveria ter sido relevada pelo TCAS no sentido de ser a valoração da prova ajustada à

acrescida dificuldade que a mesma importa, em respeito pelo princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 18.º da CRP, tal como decidido no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17.10.2012, onde pode ler-se que "a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «iis quae difficillioris sunt probationis leviores probationes admittuntur»"(Acórdão do STA de 17.10.2012, tirado no processo n.º 0414/12 e disponível em www.dgsi.pt, com sublinhados nossos).

VV. De quanto resulta que o Tribunal a quo, ao invés de desconsiderar a prova produzida nos autos pelo recorrente, como fez, deveria tê-la valorado a favor do Recorrente, sob pena de violar de forma grosseira os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e do acesso ao Direito, previstos nos artigos 13.º, 18.º e 20.º da Lei Fundamental.

WW. Finalmente, o Tribunal a quo escusou-se a apreciar os fundamentos para a avaliação indireta da matéria coletável, considerando esta questão prejudicada pela decisão quanto ao estatuto pessoal do Recorrente, e não curando de determinar a bondade da decisão de aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável, questão decidenda no recurso interposto pelo Recorrente.

YY. Por um lado, atendendo à letra e ao espírito da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, é forçoso concluir que a avaliação indireta da matéria tributável apenas poderá aplicar-se aos casos em que haja falta de declaração de rendimentos, quando esta seja exigível, ou existência de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados, a qual depende também da obrigatoriedade de apresentação de declaração de rendimentos em Portugal, sob pena de os rendimentos declarados (apenas os auferidos em território português) serem, por definição, muito inferiores quando comparados com o rendimento global do sujeito passivo (incluindo os rendimentos de fonte estrangeira e que não devem ser declarados em Portugal), de quanto se conclui que a vocação de aplicação da avaliação indireta da matéria tributável é circunscrita a sujeitos passivos residentes para efeitos fiscais em território português.

ZZ. Ainda que assim não se considere – o que por mera hipótese e por cautela de patrocínio se equaciona, sem admitir – sempre terá o Tribunal a quo feito uma aplicação errada da lei substantiva, visto que à avaliação indireta da matéria coletável subjazem preocupações relativas ao combate à fraude e à evasão fiscal, que determinam a consagração de um mecanismo que expressamente traduz a aplicação do princípio da substância sobre a forma, impondo a desconsideração da forma – rectius do rendimento declarado – sempre que a substância revele uma relevante desproporção, para mais.

AAA. No caso do Recorrente, ao invés, a preocupação do Tribunal a quo não foi de prevalência da substância sobre a forma, mas antes de "endeusamento" da forma em total detrimento da substância, pois, como resulta do Acórdão recorrido, para o Tribunal "a quo" revela-se irrelevante a substância – segundo a qual o Recorrente é não residente em território português – prevalecendo a forma das declarações apresentadas, erroneamente (e inadvertidamente, conclui-se), pelo Recorrente o que, para além de redundar na inexistência de fundamento legal para a aplicação da avaliação indireta da matéria tributável ao caso do Recorrente, importa a violação do disposto no artigo 11.º, n.º 3 da LGT.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas., deve:

(i) O presente recurso ser admitido, atendendo ao integral preenchimento dos respetivos requisitos;

(ii) Ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogado o Acórdão recorrido, substituindo-se por outro que anule a decisão de aplicação de métodos indiretos na avaliação da matéria tributável sujeita a IRS em 2008, 2009 e 2010, com os devidos efeitos legais, como é de Direito e, assim, se fazendo Justiça!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 882 a 884 dos autos, concluindo no sentido da não admissão do recurso, por não se encontrarem preenchidos, *no caso, os pressupostos do recurso de revista a que alude o n.º 1 do art. 150.º do CPTA.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

5 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão recorrido:

A) O Recorrente tem nacionalidade portuguesa (cfr. Documento de fls. 242 dos autos).

B) O Recorrente é titular do número ……. de contribuinte fiscal português (cfr. fls. 105 dos autos).

C) O Recorrente é contribuinte fiscal em Angola com o n.º ……., emitido a 05/05/2010 (cfr. documento de fls. 313 dos autos).

D) Entre 03/02/2005 a 03/02/2010 o Recorrente era contribuinte fiscal em Angola com o n.º …… (cfr. documento de fls. 314 dos autos).

E) Em 21/05/2007 o recorrente se inscreveu no Instituto Nacional de Segurança Social de Angola, tendo-lhe sido atribuído o cartão n.º …….. (cfr. documento de fls. 317 dos autos).

F) Em 21/09/2011 foi emitido um certificado de residência pelo Consulado Geral de Portugal em …….. no qual se exara que o Recorrente "vive actualmente neste país, na sua residência em Rua ……., ……., ……., Angola, residindo nesta área consular desde 22 de Janeiro de 1991" (cfr. documento de fls. 237 dos autos).

G) O Recorrente é aposentado desde 1/12/1986 pela Caixa Nacional de Aposentações (cfr. documento de fls. 239 dos autos).

H) Em 25/04/2012 foi emitida certidão da Repartição fiscal de ……. que atesta descontos efectuados a título de Imposto sobre os Rendimentos de Trabalho, desde Janeiro de 2007 a Dezembro de 2011 (cfr. documento de fls. 253 dos autos).

I) Em 26/04/2012 foi emitida declaração que atesta que o Recorrente se encontra inscrito no Sistema de Segurança Social Angolano desde 21/05/2007 (cfr. documento de fls. 255 dos autos).

J) Em 17/06/1996 o Recorrente assinou contrato de assinatura de serviço de telefonia móvel celular, e efectuou vários pagamentos referentes ao serviço (cfr. documento de fls. 256 e ss dos autos).

K) Em 07/12/2011 o Recorrente entregou junto do serviço de finanças de Lisboa- 2, declaração de alteração da sua residência fiscal de Portugal para Angola e nomeou o respectivo representante fiscal em território português, mais declarando que deixou de residir em Portugal a partir de 22/01/1991 (cfr. documentos de fls. 242 dos autos).

L) O Recorrente nos anos de 2008, 2009 e 2010 efectuou voos de Lisboa na TAP conforme discriminado a fls. 309 a 310 e 325 e 341 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido;

M) Em 13/04/2012 o Recorrente exerceu o seu direito de audição prévia relativamente ao projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para determinação do rendimento sujeito a IRS (cfr. documento de fls. 270 e ss dos autos).

N) Em 28/09/2012 foi proferido despacho de concordância com o teor do relatório da acção de inspecção decisão de aplicação de métodos indirectos para determinação do rendimento sujeito a IRS do recorrente, nos termos do artigo 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT, e 89.º-A, n.º 3, 5 e 11 da LGT, fixando-se o rendimento tributável no montante de 411.015,44€, para o ano de 2008, o montante de 2.530.013,00€, para o ano de 2009, e de 2.641.947,45€ para o ano de 2010 (cfr. relatório de fls. 91 e ss dos autos).

O) No relatório mencionado na alínea anterior fundamentou-se da seguinte forma a fixação do rendimento tributável (cfr. relatório de inspecção de fls. 95 a 146, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais):

"II.3. Outras situações

II - 3.1. Caracterização do Sujeito Passivo

Conforme consta do cadastro informático da DGCI, o domicílio fiscal situava-se na Rua ……. n.º ……., em Lisboa, até 2011/12/07, data em que alterou a sua condição para a situação de "não residente" e nomeou como seu representante fiscal B……., com o NIF: ……..

Nos anos objecto de análise neste procedimento, verificamos que o sujeito passivo não estava colectado para o exercício de qualquer actividade comercial, agrícola ou industrial.

Relativamente às relações económicas que mantêm ou manteve com outros sujeitos passivos detectamos as que se seguem, conforme "print" extraído do sistema informático:

(...)

Consultado o sistema informático do Património ao dispor destes Serviços, foi visto que o sujeito passivo é proprietário de diversos prédios situados em território nacional, inscritos na matriz predial urbana das freguesias dos concelhos conforme descrição no quadro seguinte:

Quadro 2: Imóveis

(...)

No que respeita a bens móveis sujeitos a registo foi detectado que o sujeito passivo é proprietário da viatura com a matrícula ……., da marca Porsche modelo 9PA, adquirido no ano de 2009.

II. - 3.2. Obrigações Fiscais

O Sr. A……., na qualidade de sujeito passivo cumpriu atempadamente as suas obrigações fiscais, declarativas e de pagamento em sede de IRS, Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto Único de Circulação (IUc), em conformidade com a realidade fiscal que a sua situação declarada espelhava, não existindo por isso registo de quaisquer dívidas fiscais.

Das pesquisas informáticas operadas no respeitante à situação declarativa do sujeito passivo em sede de IRS, obtivemos a seguinte informação declarada pelo próprio e infra detalhada no Quadro 3.

(...)

Nos anos em análise preencheu os campos, que infra se apresentam, da Declaração Modelo 3 de IRS, da seguinte forma:

Quadro 4: Quadros 4, 5 e 6 das Declarações Modelo 3

(...)

Da liquidação de cada uma das declarações de IRS acima identificadas não resultou o apuramento de imposto a pagar ou a receber.

- 3.3. Diligências Efectuadas

II - 3.3.2.1. Análise dos elementos disponibilizados pelo DIAP

Feito o exame e conferência dos elementos remetidos pelo DCIAP à Administração Fiscal, foram vistos os movimentos a crédito operados em duas contas bancárias tituladas por A…… no ……., na agência "C. F. ……", identificadas pelo NIB ……. e ……. (Anexo I)

Desta análise foram notadas em ambas as contas, entradas de capital sob a forma de depósitos em numerário e em cheque, assim como transferências bancárias de montantes muito elevados em razão das condições económica do sujeito passivo que era conhecida pela Administração Fiscal.

É manifesto que tais montantes (na posse do sujeito passivo) não se encontram traduzidos na situação tributária declarada pelo próprio em qualquer um dos anos aqui em análise.

Da observação a esta resposta, ressalta apenas o argumento aduzido pelo sujeito passivo de se pretender titulado na condição de "não residente" em território nacional e desse modo ser normativamente desenquadrado da Incidência Subjectiva em sede de IRS para os anos de 2008, 2009 e 2010.

Em súmula indica não ser residente em território português por não preencher o disposto no artigo 16.º do CIRS, conforme se demonstra:

Diz não preencher o disposto na alínea a) do n.º1 do citado normativo porque reside em Angola desde 1991 e pese embora se desloque ocasionalmente a Portugal, no cômputo final, as suas estadias não correspondem a 183 dias seguidos ou interpolados. Para fazer prova do alegado juntou cópia de Certificado de Residência emitido pelo Consulado Geral de Portugal em ……. a 21/09/2011.

(...)

De modo concludente, assegura que por tal explicação, não só não tem obrigações declarativas em sede de IRS como, ao ter apresentado as declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS para os anos de 2008, 2009 e 2010, ocorreu o que denominou de "excesso declarativo".

E assim entendeu o sujeito passivo ter respondido na totalidade ao teor da notificação destes Serviços de Inspecção efectuada em face dos elementos detectados.

Em face do que vem aduzido pelo sujeito passivo, substanciado na sua residência fora do território português desde o ano de 1991 impõe-se mostrar a seguinte factualidade que contradita integralmente o que vem arrazoado:

*O sujeito passivo é titular de um número fiscal de contribuinte, também conhecido por (NIF) (número de identificação fiscal), requerido pelo próprio, nos termos do Decreto-Lei n.º 463/1979, de 11 de Novembro. Aquando do pedido deste NIF, para além de outros elementos, indicou obrigatoriamente o seu respectivo domicílio fiscal à data e actualizou-o sempre que tal se tomou necessário. Refira-se que destas actuações não consta que o sujeito passivo alguma vez tivesse declarado residir fora do território n*acional.

Por referência aos anos aqui em análise, o Sr. A……. declarou expressa e inequivocamente à Administração Fiscal que o seu domicílio fiscal era na Rua ……, n.º ….- ….., ……-…. ……., Lisboa;

E por este motivo, esta foi também a morada de contacto entre a Administração Tributária e o sujeito passivo. O contribuinte era nos anos de 2008, 2009 e 2010, residente em território português conforme declarado pelo próprio.

Esta é também a morada de residência que o sujeito passivo declarou, em diversos contratos e outros documentos por si outorgados, designadamente, escrituras de compra e venda e em contratos de sociedade. (Anexo II);

O sujeito passivo na qualidade de gerente da sociedade C……., conforme registo comercial declarou residência em território nacional na mesma morada;

Em 29/04/2010 solicitou o Cartão do Cidadão (CC), no qual declarou residir na morada anteriormente referida (Anexo III);

O sujeito passivo esteve colectado, para o exercício de uma actividade comercial, entre 1991 e 1994, conforme se comprova pelo print, para além de, nos exercícios em causa, foi gerente de diversas sociedades, como já anteriormente referido (vide Pág. 6 do Relatório de Inspecção):

(...)

Foi nomeado liquidatário da sociedade "C……., Lda", na qual detinha o cargo de gerente aquando da dissolução da mesma em 2011. (Anexo IV). Função materialmente incompatível com a invocada situação de não residente. Atento designadamente a possibilidade de verificação da contabilidade por parte destes Serviços de Inspecção nos 10 anos posteriores à dissolução, contabilidade

que deverá encontrar-se à disposição da Administração Tributária no território nacional. Verificado o património imobiliário do sujeito passivo recolhemos os seguintes elementos probatórios da sua situação de residente em território português. *Refira-se que foram recolhidos elementos desde o ano de 1991 atento ao alegado pelo sujeito passivo, na parte em que refere residência em Angola desde esse ano.*

É proprietário do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ……, concelho de Lisboa sob o artigo ……..-Fracção ……, seu domicílio fiscal até 2011/12/07 e nos anos em análise no presente procedimento inspectivo.

O sujeito passivo declarou ser esta a sua morada de habitação própria e permanente, inclusive por tal motivo, usufruiu do benefício de isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) pelo prazo máximo à data, do ano de 1994 a 2003 (vd. Liquidação - Anexo V).

Foi proprietário do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ……., concelho de Loures, sob o artigo ……., fracção ….., para o qual requereu o mesmo benefício de isenção de IMI do ano de 1991 a 1997, declarando ser aquela a sua habitação própria e permanente.

Este segundo imóvel indicado fui alienado onerosamente a 27/03/2006 por escritura de compra e venda, e por tal facto o sujeito passivo apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS para o ano de 2006 como Anexo G- Mais Valias e Outros Incrementos Patrimoniais. Neste Anexo G declarou que se tratava da alienação da habitação própria e permanente e que iria reinvestir o produto da venda.

Veio a considerar o declarado reinvestimento no ano de 2007, com a aquisição da fracção …… do prédio inscrito sob o artigo …….. da freguesia do ……..., Concelho de Lisboa, por escritura de Compra e Venda lavrada em 31/12/2007. Deste documento consta…. Que aceita a presente venda, nos termos exarados e que destina a fracção ora adquirida exclusivamente a sua habitação própria e permanente. (...):". Também nesta compra e por tal facto obteve benefício e por tal facto obteve benefício de IMT conforme DUC extraído do sistema informático que se anexa (Anexo VI)

O sujeito passivo em resposta ao ofício remetido por estes Serviços declarou que reside em Angola, desde o ano de 1991, apresentando como elemento probatório um "certificado de residência" emitido pelo Consulado Geral de Portugal em ……..

Naturalmente que não existe impedimento para a fixação de residência em mais do que local, simplesmente a factualidade supra apresentada e sempre declarada pelo próprio sujeito passivo, demonstra com total certeza o seu enquadramento nos normativos de incidência para efeitos de tributação em IRS, sendo incontornável que se tratava de um sujeito passivo residente para efeitos fiscais em território português até 2011/12/07 data em alterou a sua condição para não residente e nomeou representante.

As declarações dos sujeitos passivos presumem-se verdadeiras e de boa fé, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT. Atendo o que veio sendo declarado pelo próprio, conforme descritivo anterior, ao que acresce o facto de o mesmo ter efectivamente residência em Portugal, para a qual obteve inclusivamente o benefício de isenção de IMT por se tratar da sua habitação própria e permanente, é inatacável que se encontram preenchidas as condições do artigo 16.º n.º 1 b) do CIRS para este sujeito passivo, que sempre se intitulou residente em território português, em todos os benefícios que veio obtendo ao longo destes anos, designadamente isenções de IMI e em IRS (com particular ênfase no reinvestimento declarado e já antes decifrado).

Portanto a factualidade demonstrada é reflexo da realidade jurídico-fiscal em que o sujeito passivo se enquadra, o "certificado de residência" agora apresentado e o agora (entenda-se 21/09/2011) emitido, face ao sempre declarado pelo próprio sujeito passivo não dispõe de qualquer condição para abalar sequer fragilizar o funcionamento das regras legais aplicáveis a um sujeito passivo residente em território português.

Veja-se a propósito o que vem dito no douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 07/02/2012, Processo 05350112, "(...) A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos elementos constantes dos autos, designadamente, as informações oficiais e os documentos, não impugnados, conforme referido a propósito de cada alínea do probatório.

Quanto ao facto de o recorrente residir, ou não, em Angola, importa ter presente que os documentos juntos por aquele, designadamente o atestado de residência emitido pela Administração do Município de …… (fls. 9 dos autos) não permitem formar a convicção de que o mesmo residia em Angola no ano de 2007, na medida em que este facto é infirmado pelos demais elementos constantes dos autos, nomeadamente, o pedido de isenção de IMI para o imóvel identificado na alínea e) dos factos assentes, efectuado ao abrigo do disposto (...), ou seja, com fundamento naquele se destinar à sua habitação própria e permanente. (...)",

De salientar ainda que só após a notificação por parte da Administração fiscal qual questionava a existência de eventuais rendimentos susceptíveis de tributação em sede e IRS, foi invocada, pelo sujeito passivo, a sua qualidade de não residente, quando até essa data foram declaradas e cumpridas todas as suas obrigações fiscais enquanto residente para efeitos fiscais no território português.

O sujeito passivo ao apresentar agora o "certificado de residência" pretende que o mesmo venha apagar todas as suas declarações com relevância fiscal, todos os seus actos, em que voluntariamente declarou residir em território português, pretendendo retroagir os seus efeitos, como se tal supressão da realidade fosse possível.

Em 2012/05/15 deu entrada nestes Serviços ofício de junção de documentos que a seguir se, descrevem de forma sucinta:

Documento n.º 1

Compreende cópia do requerimento enviado à Direcção Serviços Registo Contribuintes (DSRC), no seguimento da declaração de alteração de residência fiscal de Portugal para Angola e nomeação de representante fiscal em Portugal, solicitando a produção de efeitos retroactivos da declaração de alteração de residência fiscal e nomeação de representante fiscal em Portugal;

Documento n.º 2

Cópia da resposta do sujeito passivo, enviada à Direcção de Finanças de Lisboa, dando cumprimento ao dever de colaboração, na sequência da notificação efectuada por aquela entidade através do ofício n.º 026504.

Documento n.º 3

Cópia do requerimento entregue em 2012/05/10 na DSRC com vista ao agendamento de reunião com aqueles serviços e à junção de documentos adicionais com interesse para a decisão do pedido de produção de efeitos retroactivos da alteração de residência fiscal que ali se encontra.

Da análise da documentação (cópias não certificadas) que o sujeito passivo veio apresentar em 15 de Maio de 2012, concluímos que:

A mesma não coloca em causa a condição de residente em território português do Sr. A……....., nos anos de 2008, 2009 e 2010, conforme sempre foi assumido pelo próprio;

Não são apresentados elementos que afastem a tributação em território nacional dos incrementos patrimoniais detectados nas contas bancárias tituladas pelo Sr. A……. em Portugal.

Em face dos elementos probatórios recolhidos no âmbito do procedimento inspectivo, exposto ao longo do presente capítulo, concluímos provar de forma clara, precisa e fundamentada de que o sujeito passivo nos anos em análise (2008, 2009 e 2010) foi residente, para efeitos fiscais, no território português.

(...)

IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

A determinação da matéria tributável dos sujeitos passivos pode ser efectuada de forma directa ou de forma indirecta. Contudo, nos termos do n.º1 do artigo 81.º da LGT, esta última, apenas pode ser usada nos casos expressamente previstos na lei, cuja competência cabe à administração tributária, de acordo com o estatuído no n.º 2 do artigo 82.º da LGT.

Dispõe o nº2 do artigo 83.º da LGT que "2. A avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.".

No artigo 87.º da LGT encontra-se delimitado o conjunto de situações passíveis de aplicação da avaliação indirecta, das quais se salienta a que encontra enquadramento no estatuído na alínea f) do n.º 1 do referido artigo "1. A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de:

(...)

f) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimento declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. (...)

ou

f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados. (Redacção dada pela Lei...)

Considerando que o sujeito passivo foi notificado para esclarecer as eventuais omissões detectadas nas declarações de IRS, atento às entradas de dinheiro, cheques e transferências para as supra referidas contas bancárias na sua titularidade, nos anos de 2008, 2009 e 2010, e proceder à entrega das declarações de substituição de IRS, não tendo qualquer uma das solicitações sido, até à presente data, efectuadas, em face do acréscimo patrimonial não justificado e não declarado em IRS, para qualquer um dos anos a Administração Tributária pode socorrer-se da avaliação indirecta, para através de presunções legais apurar a matéria colectável deste sujeito passivo.

Sendo assim, considerando os movimentos registados a crédito nas contas bancárias tituladas pelo sujeito passivo no ……, isto é acréscimos patrimoniais não justificados pejo sujeito passivo e o rendimento declarado pelo próprio nos diferentes anos existe objectivamente uma divergência não justificada entre o património evidenciado e o rendimento declarado, em qualquer um dos anos em

causa, tendo por isso fundamento legal a realização da avaliação indirecta da matéria colectável em IRS dos anos de 2008, 2009 e 2010 do sujeito passivo, nos termos da alínea...1 do artigo 87.º da LGT, nos dois últimos anos com a redacção da Lei..., de 1 de Setembro e para o ano de 2008 com a redacção da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro,

Depois, o n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT define que cabe ao sujeito passivo comprovar de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte dos acréscimos de património:

"(...) 3- Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do artigo 87.º cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados. (...)

Ou

"(...) 3 - Verificadas as situações previstas no n.º1 deste artigo, bem como na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada.(...). Não tendo o sujeito passivo comprovado qual a fonte geradora das entradas de capital, detectadas pela análise dos movimentos operados a crédito nas supra referidas contas bancárias, apesar de notificado para o efeito, consideram-se tais acréscimos como rendimento tributável, nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT"(...) 5- Para efeitos da alínea f) do n.º1 do artigo 87.º;

a) Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efectuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação; (...)" (Redacção em vigor nos anos de 2009 e 2010) (...)"

P) A p.i. foi apresentada junto do tribunal tributário de Lisboa em 15/10/2012, por correio registado (cfr. fls. 22 dos autos).

Não resulta provado que:

- O Recorrente reside exclusivamente em Angola desde 1991;

- Tenha permanecido em território português menos de 183 dias em cada um dos exercícios em causa, designadamente 2008, 2009 e 2010

6 – Apreciando.

6.1 Da admissibilidade do recurso

Vem o presente recurso interposto e admitido nos termos do art. 150.º do CPTA (cfr. despacho de fls. 876 dos autos), havendo agora que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe "Recurso de Revista":

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos, mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de Abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(…) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade

jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intricado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.» (fim de citação).

Decorre ainda de forma expressa do n.º 5 do artigo 150.º do CPTA que o *erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

Alega o recorrente que o acórdão do TCA-Sul proferido nos presentes autos *é recorrível em todas as aceções referidas no artigo 150.º do CPTA, porque: (i) está em causa uma questão cuja apreciação, pela sua relevância jurídica, é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito; (ii) estão em causa interesses de particular relevância social; (iii) a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito; e (iv) houve erro na apreciação da prova tendo ocorrido ofensa de uma disposição expressa da lei que fixa a força do meio de prova* (cfr. conclusões D) e E) das suas alegações de recurso).

Não obstante a veemência da sua alegação, entendemos não se encontram reunidos no caso dos autos os pressupostos do recurso de revista excepcional, como demonstraremos.

A questão de saber se a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT é aplicável exclusivamente aos residentes em Portugal é, em abstracto, uma questão de inegável relevo jurídico, porquanto embora o legislador não tenha restringido de forma expressa o âmbito de aplicação daquele preceito legal aos residentes em território português, apenas estes estão sujeitos em Portugal a tributação em base mundial e obrigados à respectiva declaração de rendimentos com esse âmbito.

Sucede, contudo, que como o próprio recorrente reconhece, o Acórdão recorrido não curou de tal questão, e nem tinha de curar atendendo a que concluiu que o recorrente era residente em Portugal.

Consignou-se a esse propósito no acórdão recorrido que: «Não se quedando provado que o ora recorrente era não residente em território português, prejudicado fica o conhecimento de que a norma do art. 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT, apenas é de aplicação aos sujeitos passivos residentes, como o mesmo invoca, por não ser essa a situação do mesmo nos referidos anos de 2008 a 2010, não logrando por isso aplicação no caso vertente.» (cfr. acórdão recorrido, a fls. 788, frente, dos autos).

Ora, não faz sentido admitir recurso de revista excepcional para apreciar questão não antes apreciadas pelas instâncias - por maior que seja o seu interesse teórico ou académico - pois que não cabe ao STA, enquanto Tribunal de revista, emitir pronúncia sobre questões julgadas prejudicadas pelas concretas circunstâncias dos casos que lhes cabe reexaminar.

Alega também o recorrente para fundamentar a admissibilidade do recurso a presença no caso dos autos de *interesses de particular relevância social,* pois que, alegadamente, *a decisão recorrida e a sua aplicação à situação sub judice assumem contornos que extravasam de forma clara e inequívoca o caso concreto do Recorrente, na medida em que são, quer a decisão da 1.ª Instância, quer a decisão recorrida, proferida pelo tribunal "a quo", suscetíveis de se tornar um paradigma para a resolução de casos de aplicação de métodos indiretos na avaliação da matéria coletável em sede de IRS a emigrantes portugueses e a sujeitos passivos não residentes.*

Sucede que, no caso dos autos, o que está fundamentalmente em causa é a valoração da prova produzida para atestar a alegada não permanência em Portugal por mais de 183 dias - critério primeiro do qual decorre, nos termos do artigo 16.º do Código do IRS, a qualidade de residente em território português para efeitos deste imposto –, sendo que a convicção do julgador quanto à prova produzida depende sempre das concretas circunstâncias do caso, sendo pouco susceptível de generalizações ou de ser arvorada em paradigma de casos futuros.

E se é certo que a prova de um facto negativo é tradicionalmente considerada como "diabolica probatio", igualmente certo se julga que, no caso da não permanência em território nacional, atento a que o comum das pessoas não possui o dom da ubiquidade, esse facto negativo pode ser cabalmente demonstrado pela prova de facto positivo que necessariamente exclui aquele – a saber, a permanência

no território de outro(s) Estado(s) por período igual ou superior a 183 dias -, o que não se afigura impossível ou sequer difícil no caso de permanência em Estados que mantém o controlo de entradas e saídas das fronteiras do seu território, como sucede no caso de Angola (onde alegadamente o Recorrente permaneceu a maior parte do tempo nos anos de 2008, 2009 e 2010, segundo alegou no seu recurso para o TCA-Sul – cfr. a conclusão 10 das suas alegações de recurso, a fls. 766/767 dos autos), podendo a permanência nesse país ser cabalmente demonstrada pelos carimbos de entrada e saída daquele território apostos no seu passaporte.

Ora, resulta expressa e inequivocamente do n.º 5 do artigo 150.º do CPTA que o *erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova,* o que, contrariamente ao alegado, também não sucede.

Como bem sabe o recorrente – que, além do mais, o alega - entre Portugal e Angola não foi celebrada Convenção contra a Dupla Tributação, daí que não haja obstáculo convencional à dupla residência de um qualquer sujeito passivo que mantenha relações económicas com os dois Estados. E se para efeitos de aplicação do regime convencional a lei interna pode impor, e impõe, que a prova da qualidade de não residente se faça por via de Certificado de Residência Fiscal conforme modelo aprovado, fora desses casos nem a lei exige que a prova da residência seja feita por *certa espécie de prova,* nem o certificado de residência fiscal, ainda que fosse de equiparar a documento autêntico, faz prova plena da não residência do recorrente em território português, apenas atesta a residência em Angola, sem que esta implique necessariamente excluir aquela.

Daí que, contrariamente ao alegado, não será de admitir a revista por *erro na apreciação da prova por ofensa de uma disposição expressa da lei que fixa a força do meio de prova.*

Finalmente, não se vê que haja *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito,* porquanto não se reconhece que as instâncias tenham tratado a matéria de forma *ostensivamente errada ou juridicamente insustentável* em face do probatório fixado.

As alegações do recorrente tendentes a demonstrar a existência de erro de julgamento do acórdão recorrido, *violando de forma clara e grosseira o disposto no artigo 16.º do Código do IRS e ainda nos artigos 74.º e 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT,* se impressionam pelo seu modo assertivo, não resistem ao confronto do teor do Acórdão recorrido, que se afirma que *"o ónus da prova de não ter permanecido em território português pelo menos 183 dias, cabia-lhe a ele (ao Recorrente) que não à AT, como bem se decidiu na sentença recorrida, vertente esta em que a sentença recorrida também é de confirmar",* bem explica e fundamenta a razão por que assim entendeu, a saber, porque assentando o IRS, *em regra, no método declarativo*, e *tendo o contribuinte, nas respectivas declarações de rendimentos, declarado como sendo residente em território português, tal declaração tem de se presumir verdadeira e prestada de boa fé* (artigos 75.º da LGT e 59.º do CPPT), pelo que, pretendendo, *posteriormente, o mesmo contribuinte infirmar tal residência em território português, como elemento negativo da incidência em IRS, é a ele que lhe cabe provar tal não residência, por a AT dispor a seu favor de uma presunção legal* (artigo 350.º, n.º 2 do Código Civil).

Consignou-se, a este propósito, no acórdão recorrido (cfr. acórdão recorrido, a fls. 787, frente e verso, dos autos):

Desde logo, o recorrente parece olvidar que, em todos estes anos aqui em causa, andou a entregar declarações de IRS, onde nelas sempre fez constar que a sua residência era em território português, como se não coloca em causa – cfr. matéria da alínea O) do probatório fixado na sentença recorrida, que na sua maior parte transcreve o relatório de inspecção, cuja factualidade, nesta parte, o mesmo nem fez controverter – que a liquidação de tal imposto assenta no método declarativo nos termos do disposto nos art.ºs 57.º, 65.º e 76.º do CIRS, sendo o imposto liquidado com base nos elementos declarados pelo contribuinte, para si favoráveis ou desfavoráveis, para além de que, em termos probatórios, as menções narradas pelos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa fé, nos termos do disposto nos art.ºs 75.º da LGT e 59.º do CPPT, desta forma passando a AT a ter a seu favor uma presunção legal (no caso, de o ora recorrente ter residência em território português), pelo que escusava de fazer a prova o facto a que ela conduz, nos termos do disposto no n.º1 do art.º 350.º do Código Civil, passando desta forma a caber ao contribuinte a fazer a prova do contrário do facto presumido, nos termos do n.º2 deste mesmo artigo, ou seja, que nesses anos esteve em território português menos de 183 dias, que não à AT a prova de que o mesmo nesses mesmos anos esteve em território português por mais de 183 dias, por beneficiar da citada presunção legal, como bem se decidiu na sentença recorrida.

É certo que o mesmo veio a afirmar ter entregue tais declarações de rendimentos em sede de IRS, nesses anos, de forma errónea, inadvertida e indevidamente – cfr. matéria da sua conclusão 16. in fine – porém, nenhuma prova vimos dos autos que assim tenha sido, para mais, quando a entrega de tais declarações, nos termos em que o foram, lhe proporcionou benefícios fiscais, como tenha sido a isenção de IMI de 1994 a 2003, o benefício do reinvestimento do produto da venda já em data bem mais próxima (em 2007), do imóvel inscrito sob o art.º ……., fracção ……., da freguesia da ……., Loures, para a compra do imóvel inscrito na matriz sob o art.º……., da freguesia do ……., que então, em

31-12-2007, declarou que a destinava, exclusivamente, a sua residência própria e permanente, em cuja aquisição beneficiou também, da isenção de IMT, mal se percebendo que agora pretenda colocar em causa todos esses actos que veio praticando ao longo dos anos, pretendendo que a verdade dos factos agora já seja outra, mais de acordo com os seus interesses em não ser tributado por métodos indirectos em sede de IRS, quando não cumpriu, nesta parte, as correspondentes obrigações declarativas!

Não importa, aqui, julgar a bondade do decidido, apenas apreciar se o julgamento efectuado se revela como *ostensivamente errado* ou *juridicamente insustentável* de modo a justificar a admissão da revista excepcional para "melhor aplicação do direito" e quanto a isto, que é o que aqui apenas importa, não se vê que o seja, razão pela qual não se justifica a admissão da revista.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Erro na forma do processo.

Sumario:

I — A convolação para a forma de processo adequada insere-se dentro de um princípio de economia processual de modo que se pode concluir que em caso de erro na forma do processo a convolação só não poderá ser ordenada oficiosamente se tiver já ocorrido a caducidade do direito de acção ou a falta de outros pressupostos processuais donde depende a sua admissibilidade se verifique designadamente quando a petição inicial é inepta cf. artigo 193 do CPC.

II — Dentre as situações determinantes da ineptidão do CPC a alínea c) do artigo 193 do CPC refere acumulação de causas de pedir ou de pedidos incompatíveis.

III — Muito embora o processo de oposição respeite a fundamentos supervenientes ao acto administrativo da liquidação, fundamentos que levam a que seja ilegítima a execução o certo é que esses fundamentos não contendem com a formação e perfeição do acto originante da execução.

Sendo os pedidos no processo de impugnação judicial e de oposição sejam necessariamente distintos esta distinção não afecta a possibilidade da convolação.

Processo n.º 607/14-30.
Recorrente: A……., S. A.
Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo

RELATÓRIO:

Não se conformando com o despacho do mº juiz do TAF de Lisboa que rejeitou liminarmente a oposição deduzida por A…… SA contra a execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva da quantia de e 45 507,48 relativa a IRC do ano de 2010 veio oponente dele recorrer para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1. A petição de oposição enferma do vício de erro na foram do processo dado que o processo adequado não seria a oposição à execução mas sim o de impugnação judicial.

2. O erro na foram do processo determina a sua convolação por imposição legal resultante do artigo 98 n.º 4 do CPPT e 97/3 da LGT.

3. No caso dos autos tendo o julgador constatado que a forma do processo aplicável seria a da impugnação não se verificando obstáculos à convolação do processo seria a mesma de ordenar, adequando a tramitação processual para posterior conhecimento do mérito da questão substantiva.

4. Assim reconhecendo a decisão recorrida que a petição não é extemporânea já que na data em que foi apresentada a oposição não tinha caducado o direito à impugnação do acto não é o facto de o pedido deduzido no sentido de ser ordenada a extinção da execução que constitui obstáculo à convolação tanto mais que do teor da petição se retira que o recorrente se insurge quanto à legalidade do acto de liquidação.

5. Ou seja deveria o mº juiz "a quo" interpretar a referência à extinção da execução como uma decorrência expectável da anulação do acto da liquidação.

6. Por isso ao contrário do entendimento sustentado pela decisão recorrida impunha-se a prolacção de decisão que ordenasse a convolação em impugnação.

7. Em face do exposto a decisão recorrida efectuou uma errada interpretação e aplicação da lei, em particular dos normativos constantes dos artigos 98 n.º 4 do CPPT e 97/3 da LGT.

Deve dar-se procedência ao recurso e revogando-se o despacho recorrido ordenar a sua substituição."

Não houve contra alegações.

O Mº Pº pronuncia-se pela procedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de folhas 48.

De Direito:

Constata-se do despacho em crise que o mº juiz apesar de ter considerado que os fundamentos de oposição eram fundamentos de impugnação por visarem a legalidade do acto de liquidação, muito embora considerasse que aquando da apresentação da petição de oposição não tinha ainda caducado o direito de impugnar considerando manifesto o erro na foram do processo não procedeu contudo à convolação por considerar que o pedido de extinção de execução por não ser próprio da impugnação era obstativo dessa convolação.

A recorrente sustenta posição contrária.

Vejamos:

Sobre o erro na forma do processo versam os artigos 199 do CPC e 97/3 da LGT e 98/4 do CPPT.

Dispõem tais preceitos que o erro na forma do processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitado praticando-se os estritamente necessários par a sua adequação à forma processual própria.

A LGT na explicitação da garantia constitucional do direito de acesso aos tribunais consagrada no artigo 20 da CRP reitera no artigo 97 que a todo o direito corresponde meio processual adequado para o fazer valer em juízo e impõe ao juiz a correcção do processo quando o meio usado não for o legalmente adequado.

Dentro destes princípios e normativos se inscreve também o artigo 98/4 do CPPT.

Decorre do exposto que há um princípio de economia processual que está subjacente a estas normas de modo que se pode concluir que em caso de erro na forma do processo a convolação só não poderá ser ordenada oficiosamente se tiver já ocorrido a caducidade do direito de acção ou a falta de outros pressupostos processuais donde depende a sua admissibilidade se verifique designadamente quando a petição inicial é inepta cf. artigo 193 do CPC.

Dentre as situações determinantes da ineptidão do CPC a alínea c) do artigo 193 do CPC refere acumulação de causas de pedir ou de pedidos incompatíveis.

No caso dos autos o mº juiz "a quo" considerou que o pedido formulado de extinção da execução não é próprio do processo de impugnação judicial e daí a não convolação.

Mas não tem razão.

A causa de pedir alega factos donde se pretende retirar a ilegalidade do acto da administração e é ela que fundamenta a pretensão.

E muito embora o processo de oposição respeite a fundamentos supervenientes ao acto administrativo da liquidação, fundamentos que levam a que seja ilegítima a execução o certo é que esses fundamentos não contendem com a formação e perfeição do acto originante da execução.

Daí que os pedidos no processo de impugnação judicial e de oposição sejam necessariamente distintos.

Mas esta distinção não afecta a possibilidade da convolação por não haver causa de pedir incompatível com o pedido.

Efectivamente aquilo que é decisivo para individualizar a pretensão é o fundamento de facto, real, em que o oponente alicerça a sua pretensão, mas fundamento de facto no sentido de facto jurídico porque subsumível a uma norma material associada à pretensão do oponente.

Ora o pedido de extinção da execução não é de modo algum incompatível com o da anulação da liquidação-objecto imediato do processo de impugnação judicial, antes é mera consequência.

DECISÃO:

Por tal razão acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em dar provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e em substituição convolar este processo de oposição em processo de impugnação judicial devendo como tal prosseguirem os autos.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos. Não admissão.

Processo n.º 684/14-30.
Recorrente**:** A……., S.A.
Recorrida**:** Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……., S.A., interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença de improcedência da impugnação judicial que deduzira contra os actos de liquidação de IVA dos períodos do ano 2000 e respectivos juros compensatórios.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A) A questão de saber se o artigo 36º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT) deve ser interpretado no sentido de que a ultrapassagem do prazo máximo de seis meses (eventualmente prorrogado) para a conclusão da inspecção importa a caducidade do próprio procedimento e a consequente ilegalidade de todos os actos que nele forem posteriormente praticados, incluindo as liquidações de impostos dele decorrentes, constitui "questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se reveste de importância fundamental", além de que, para a sua apreciação, "a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito", nos termos e para o efeitos previstos no n.º do art. 150º do CPTA.

B) Do mesmo modo, a questão de saber se o facto de o Perito independente ter apresentado as suas observações escritas antes da reunião dos peritos viola o artigo 91º, n.º 7, da Lei Geral Tributária e o facto de ele não ter participado nessa reunião viola o disposto no artigo 92º, n.º 1, da mesma Lei, com consequências invalidantes do procedimento de revisão e de todos os actos posteriores, incluindo as liquidações que se suportaram na respectiva decisão, deve ser considerada "questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se reveste de importância fundamental", além de que, para a sua apreciação, "a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito", nos termos e para o efeitos previstos no aludido n.º 1 do art. 150º do CPTA

C) Tendo o recurso, por outro lado, como fundamento a violação de lei substantiva, estão reunidas, pois, as condições para a admissibilidade da revista nos termos do invocado preceito do CPTA

D) A ultrapassagem do prazo para a conclusão do procedimento de inspecção tributária fixado no art. 36º, n.º 2, do RCPIT acarreta a caducidade do próprio procedimento e a consequente invalidade dos actos que se fundem nesse procedimento caducado, independentemente dos efeitos no plano da caducidade do direito à liquidação

E) O douto acórdão recorrido, ao negar provimento ao recurso com diferente interpretação, viola o indicado preceito legal

F) O douto acórdão sob recurso, ao interpretar conjugadamente as normas ínsitas nos 92º, n.º 1, e 92º, n.º 7, da LGT no sentido de o perito independente poder apresentar as suas observações escritas ou parecer antes da realização da reunião de peritos, viola aquelas normas.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações que concluiu da seguinte forma:

1. O presente recurso versa sobre dois temas:

- ultrapassagem do prazo previsto no art.36º, 2, do RCPIT e respetivos efeitos no ato de liquidação dele decorrente;

- falta do perito independente às duas reuniões da comissão de revisão e apresentação de observações escritas antes da segunda reunião

2. Os temas em apreço não preenchem as condições de admissibilidade do recurso de revista excecional.

3. Com efeito, existe jurisprudência consolidada do STA quanto à natureza do prazo do art.36º, 2, da LGT e às suas consequências tributárias.

4. O acórdão em recurso acolheu essa jurisprudência e decidiu de forma concordante com a mesma.

5. O STA vem entendendo que o recurso não pode versar sobre questões que tenham sido objeto de decisão pelo próprio Supremo.

6. E muito menos o reputa possível quando, como no caso, essa jurisprudência é uniforme e reiterada.

7. Assim sendo, quanto ao primeiro tema, o recurso não é admissível.

8. E o mesmo sucede quanto ao segundo.

9. De facto, o tema da falta do perito independente às reuniões da comissão de revisão e ao objeto das observações escritas por ele apresentadas não apresenta especial complexidade, nem obriga a difíceis operação de interpretação e articulação de regimes legais.

10. Em consequência, ele não justifica a intervenção do STA em sede de recurso excecional.

SEM PRESCINDIR

11. O RCPIT tem natureza essencialmente regulamentadora, visando o equilíbrio de interesses entre o direito do contribuinte à rápida definição da sua situação tributária e a busca de verdade material.

12. Esse equilíbrio seria lesado se o incumprimento do prazo do art. 36º, 2, do RCPIT implicasse a caducidade do procedimento.

13. Este entendimento não permite uma anormal extensão do procedimento inspetivo por força do limite temporal decorrente do instituto da caducidade do direito à liquidação e da cessação do efeito suspensivo previsto no art. 46º, 1, da LGT.

14. A participação do perito independente no procedimento de revisão do art. 91º da LGT pode ser realizada mediante a apresentação de observações escritas.

15. Essas observações escritas devem incidir sobre o objeto da reclamação, objeto esse que constitui a matéria de debate entre os peritos da AT e do contribuinte na reunião da comissão de revisão.

16. Assim sendo, inexistiu qualquer preterição de formalidade legal no procedimento de revisão que inquine o posterior ato de liquidação.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido por não se verificarem os necessários pressupostos.

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando *a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.* Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma "*válvula de segurança do sistema*" que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão do recurso for *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria e que nos dispensamos de enumerar, o preenchimento do conceito indeterminado de ***relevância jurídica fundamental*** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intricado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja

em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a ***clara necessidade*** da admissão da revista para ***melhor aplicação do direito*** há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

As questões colocadas ao TCAN pela Recorrente, no que aqui interessa, eram as de saber se a decisão da 1ª instância - que julgou a impugnação improcedente, mantendo as liquidações controvertidas - incorrera em erro de julgamento no que toca às consequências jurídicas do prolongamento das inspecções externas para além dos prazos fixados no art. 36º do RCPIT, bem como no que toca à apreciação da observância das formalidades legais do procedimento de revisão.

O TCAN julgou inverificados os apontados erros, confirmando a sentença recorrida com a seguinte fundamentação:

«(...) a questão que aqui se coloca é a de saber se o artigo 36º, n.º 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária deve ser interpretado no sentido de que a ultrapassagem do prazo máximo de seis meses para a conclusão da inspeção importa a caducidade do próprio procedimento e a consequente ilegalidade de todos os atos que nele forem posteriormente praticados, incluindo as liquidações dele decorrentes.

Entendeu que não o tribunal recorrido, acolhendo integralmente a jurisprudência firmada no douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2008/11/29 (Proc. n.º 0695/06), segundo o qual a consequência da violação do tal prazo é apenas a que consta do artigo 46º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, tudo se passando como se não tivesse sido feita a inspeção e correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão. (...)

Deve começar por anotar-se que a jurisprudência citada na douta sentença recorrida foi entretanto reforçada com sucessivos acórdãos dos tribunais superiores, todos no mesmo sentido, de que são exemplo os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 2008/02/27 Proc. 0955/07), de 2008/06/04 (Proc. 0103/08) e de 2008/12/10 Proc. 080/08), todos disponíveis em redação integral in www.dgsi.pt, pelo que já não estamos (para utilizar uma expressão das doutas alegações de recurso) perante falta de aprofundada elaboração jurisprudencial sobre a matéria.

Entendimento que - adiantamos também - subscrevemos inteiramente.

(...)

Pelo que o recurso não pode merecer provimento nesta parte.

5.2. Passemos, então, ao segundo vício alegado, o erro de julgamento na apreciação da preterição de formalidades legais no procedimento de revisão.

Se bem interpretamos a posição da RECORRENTE, o facto de o Sr. Perito independente ter apresentado as suas observações escritas antes da reunião dos peritos viola o artigo 91º, n.º 7 da Lei Geral Tributária e o facto de ele não ter participado nessa reunião viola o disposto no artigo 92º, n.º 1, da mesma Lei. E estas duas irregularidades, separadamente ou no seu conjunto, gerariam a invalidade do procedimento da revisão e de todos os atos posteriores, incluindo as liquidações que se suportaram na respetiva decisão.

A este respeito, importa começar por salientar que a lei não prescreve que as observações do Sr. Perito Independente sejam apresentadas depois da reunião de peritos. Prescreve, tão só, que ele pode apresentar por escrito as suas observações no prazo de cinco dias a seguir à reunião «em que devia ter comparecido». Não esclarece cabalmente o legislador a que reunião ali se refere (se à 1ª ou à 2ª), mas o único sentido possível da expressão «em que devia ter comparecido» é o de que é a reunião em que faltou (não compareceu), seja ela a 1ª ou a 2ª.

O que significa que, faltando ele logo à primeira reunião, deve enviar as suas observações logo nos cinco dias subsequentes à data agendada para essa reunião.

Foi o que no caso sucedeu. O Sr. Perito Independente faltou ir à 1ª reunião (agendada para 2003/09/29) e enviou as suas observações nos dois dias subsequentes.

Aliás, o Sr. Perito Independente não tinha, no caso, condições de saber se a 2ª reunião iria ter lugar. Em primeiro lugar, porque as duas datas foram agendadas na mesma convocatória (o que significa que não iria ser subsequentemente convocado para a segunda). Em segundo lugar, porque a sua falta não obsta à realização da 1ª reunião (ao contrário do que sucede com a falta do Sr. Perito do Contribuinte

que, faltando, fica já a contar com o agendamento da segunda). E em terceiro lugar, porque a 2ª reunião só tem lugar se o Sr. Perito do Contribuinte justificar a falta à primeira (sendo que o prazo de justificação da falta é precisamente o prazo que o Sr. Perito independente tem para enviar as suas observações).

De todo o exposto decorre que o Sr. Perito Independente procedeu, no caso, de acordo com o que dispõe o n.º 7 do artigo 91º da Lei Geral Tributária e que, por isso, não foi preterida nenhuma formalidade neste particular.

E também não foi preterida nenhuma formalidade pelo facto de o debate contraditório ter decorrido na segunda reunião (que se iniciou no dia 6 e concluiu, no dia 13 de outubro) sem a participação do Sr. Perito Independente. Pela simples razão de que é a própria lei a determinar que a sua falta não obsta à realização das reuniões. A finalidade do n.º 1 do artigo 92º não é, por isso, a de assegurar a participação do perito independente, mas a de assegurar que o perito independente participa na reunião, se comparecer.

Contrapõe então a RECORRENTE que tal interpretação viola os princípios constitucionais da proporcionalidade, da justiça e da igualdade. Mas não explica porquê, sendo que não conseguimos entrever como possa tal interpretação contender com este último princípio. Sendo que, a nosso ver, o que seria desproporcionado era que o debate contraditório não pudesse ter lugar porque faltou algum interveniente que o contribuinte não nomeou, ou que não pudesse valer-se das suas observações escritas por ter ficado impossibilitado de comparecer. E injusto seria que o contribuinte arcasse com a remuneração do perito independente requerido pela administração tributária ou que não tivesse intervenção alguma no procedimento.

Razão porque o recurso também não merece provimento por aqui.»

A Recorrente continua, porém, a insistir que o prolongamento das inspecções externas para além dos prazos fixados no art. 36º do RCPIT conduz à caducidade do respectivo procedimento, levando, por isso, à invalidade dos actos que nele se fundem, e que o facto de no procedimento de revisão o perito independente ter apresentado as suas observações escritas antes da reunião e de ter faltado a essa reunião viola os arts. 91º, n.º 7, e 92º, n.º 1, da LGT, invalidando o procedimento e os sequentes actos de liquidação. E, advogando que a matéria em causa assume relevância jurídica, sustenta que o recurso de revista deve ser admitido, com vista a uma melhor aplicação do direito.

Todavia, na situação em análise, tendo em conta os pressupostos de admissão deste recurso excepcional e a orientação jurisprudencial atrás enunciada, entendemos que não se justifica a admissão da revista.

Com efeito, as enunciadas questões não têm virtualidade, na perspectiva jurídica ou de repercussão social, para transcender o caso em apreço, não representando matéria de relevo jurídico ou social a integrar em sede de problemática de importância fundamental, nem são reveladoras de uma clara necessidade de intervenção do órgão de cúpula da jurisdição, pois o acórdão apresenta uma solução juridicamente plausível.

Na verdade, a resolução dessas questão não revela especial complexidade do ponto de vista intelectual e jurídico, nem reveste relevância superior à comum, já que as operações exegéticas a que houve de proceder não são de particular dificuldade nem requereram, sequer, a necessidade de compatibilização de diversos regimes potencialmente aplicáveis. Acresce que a recorrente não invoca que a doutrina ou jurisprudência se tenha alguma vez pronunciado no sentido que advoga; aliás, a tese perfilhada no acórdão recorrido faz eco de jurisprudência tanto deste Supremo Tribunal como do Tribunal Constitucional.

O que tudo nos leva a concluir no sentido de que tal questão não reveste uma *relevância jurídica fundamental* face à definição que acima deixámos explicitada, ficando, assim, afastada a necessidade de este Tribunal intervir para emitir pronúncia nesse quadro. E também não se vislumbra uma *relevância social fundamental* na apreciação da dita questão, por não se detectar um interesse comunitário significativo na sua (re)apreciação.

Por fim, e contra o que defende o recorrente, não se mostra necessária a admissão da revista no quadro de uma melhor aplicação do direito, já que se não evidência a existência de erro manifesto, não se apresentando a decisão do TCA desenquadrada do espectro das soluções jurídicas plausíveis para as questões sobre que se debruçou.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Reforma de Decisão Judicial. Dispensa do Remanescente da Taxa de Justiça. Âmbito e Fundamentos do Pedido de Reforma.

Sumário:

I — A reforma das decisões judiciais, como uma das excepções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. arts. 613.º, n.º 2, e 616.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC).

II — Essa faculdade excepcional de reformar a decisão tem como escopo corrigir um erro juridicamente insustentável e, como a jurisprudência tem vindo a afirmar, só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância acidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto; não se destina à reapreciação ou reexame do mérito da decisão, como se de um recurso se tratasse.

III — Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidenda no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.

Processo n.º 779/12-30.
Recorrente: A……, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Pedido de reforma do acórdão que decidiu o recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1371/06.0BELSB

1. RELATÓRIO

1.1 Nestes autos foi proferido acórdão por este Supremo Tribunal Administrativo que, conhecendo do recurso jurisdicional interposto pela sociedade denominada "A……., S.A." (a seguir Requerida), revogou a sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria e, julgando procedente a impugnação judicial, anulou a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que a esta foi efectuada, com referência ao ano de 2001, após a Administração tributária (AT) ter corrigido a matéria tributável declarada por não ter aceitado como custo fiscal do exercício uma verba de € 1.870.492,11, e condenou a Fazenda Pública nas custas, mas apenas em 1.ª instância, uma vez que esta não contra-alegou o recurso.

1.2 Notificada desse acórdão, veio o Representante da Fazenda Pública, invocando o disposto nos arts. 616.º, n.º 1, e 666.º, do Código de Processo Civil (CPC), pedir a sua reforma quanto a custas, bem como, invocando as alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 616.º do mesmo Código, pedir a reforma do acórdão.

1.2.1 Alicerça o primeiro pedido – de reforma quanto a custas – na consideração de que deve ser dispensada do pagamento do remanescente da taxa de justiça, de acordo com o disposto no art. 6.º, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais (RCP). Isto, em síntese, porque entende que, atenta a falta de complexidade da causa e a sua irrepreensível conduta processual, deve este Supremo Tribunal Administrativo usar da faculdade prevista na segunda parte daquele preceito, de modo a dispensar a Fazenda Pública do pagamento do remanescente da taxas de justiça, em ambas as instâncias ([1]), mais alegando que a fixação de custas no valor de € 7.752,00 viola, em absoluto, os princípios do acesso ao direito e aos tribunais, da proporcionalidade e da correspectividade entre os serviços prestados e a taxa de justiça cobrada aos cidadãos por recorrerem aos tribunais, devendo ser julgada inconstitucional – por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no art. 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), conjugado com o princípio

da proibição do excesso e o princípio da proporcionalidade – a norma que se extrai da conjugação do disposto no art. 6.º, n.ºs 1 e 2 e Tabela I A e B anexa ao RCP, na parte em que dela resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas exclusivamente em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo.

1.2.2 Quanto ao segundo pedido – de reforma do acórdão quanto à decisão do recurso –, A Requerente resumiu a sua posição nas seguintes proposições, que transcrevemos *ipsis verbis*:

«*A. O douto acórdão, ora em crise, decidiu conceder provimento ao recurso e revogar a Sentença recorrida;*

B. In casu*, e salvo o devido respeito, entende, a Fazenda Pública, que esta decisão enferma de lapsos manifestos, pelo que deve ser reformada;*

C. Ora, para além do erro na qualificação jurídica dos factos, consta do processo prova que, só por si, implica decisão diversa da proferida; Vejamos:

D. A correcção impugnada, foi efectuada nos termos do art. 23.º do CIRC e teve por base a não dedução fiscal da perda obtida com a alienação de dois terrenos rústicos, e para a qual, a Impugnação não demonstrou a indispensabilidade, uma vez que não veio provar as justificações invocadas;

E. Tratando-se, o objecto de actividade da Impugnante, a Construção de edifícios — CAE 45.211 — conforme factos provados na sentença, o apuramento do resultado da alienação dos terrenos em causa, terá de seguir as regras de apuramento de mais ou menos valia, porquanto:

os referidos terrenos são rústicos, logo não são passíveis de construção, ou seja, não se encontram conexos com o objecto (âmbito) da sua actividade;

o objecto (âmbito) da actividade da Impugnante não é compra e venda de imóveis, é a construção de edifícios.

F. A aquisição dos referidos terrenos não pode ser entendida, de imediato, no prosseguimento do seu objecto (âmbito) de actividade, como veio a concluir este douto Tribunal;

G. AT procedeu a um pedido de colaboração junto da Impugnante para esclarecer qual a sua motivação e objectivo prosseguido que justificasse aquela perda, bem como, foi dada a possibilidade de o vir fazer, mais tarde, por via do uso do direito de audição.

H. Em resposta, apenas é invocada a existência da garantia oferecida pelos vendedores, de que tais terrenos eram susceptíveis de construção, e, por outro lado, é referido a existência de projectos para esses terrenos.

I. Em momento algum veio a Impugnante demonstrar qual a informação acrescida que obteve em relação aos terrenos que não pudesse ter obtido antes da sua compra, que justificasse a atitude da recorrente em vender os referidos terrenos por valor muito inferior ao valor da sua compra.

J. Ora, daqui não resulta qualquer prova da sua indispensabilidade.

K. Em suma, afigura-se que o douto acórdão fez uma errada qualificação dos factos provados, ou seja,

L. Descurou que os terrenos adquiridos eram terrenos rústicos, logo, não pode ser entendido como uma aquisição de terrenos passíveis de construção, e como tal, não se pode relacionar aquela aquisição com o objecto (âmbito) de actividade da recorrente — que é a construção de edifícios;

M. Descurou que a correcção efectuada pela AT, nos termos do art. 23.º do CIRC, atendendo à sua natureza, nunca poderia ser efectuada tendo em conta o valor do custo de aquisição dos terrenos, conforme refere o douto acórdão, mas sim o valor da perda da operação de compra e venda dos terrenos (diferença entre o valor de alienação e o valor de aquisição);

N. Descurou que o valor da correcção efectuada, nos termos do art. 23.º do CIRC, não se trata da desconsideração parcial do custo — como refere o douto acórdão —, mas a desconsideração da perda obtida com a compra e venda dos terrenos;

O. Descurou que — ao contrário do que parece indiciar o douto acórdão —, a AT deu a possibilidade à Impugnante de justificar a motivação que levou à perda apurada, isto, quando a notificou par vir justificar a razão daquela perda. Não obstante, foi ainda a Impugnante notificada para exercer o direito de audição, onde, mais uma vez, poderia ter apresentado prova das justificações que veio oferecer, que, por si só, não são plausíveis de merecer qualquer crédito;

P. Assim, tendo o acórdão recorrido feito errada interpretação da factualidade e da fundamentação explanada pela AT, bem como dos factos dados como provados na sentença, incorreu em erro de julgamento de facto e do direito aplicável.

Q. Do exposto, resulta claramente que o acórdão deste douto tribunal incorre em erro manifesto, devendo ser reformado — nos termos do n.º 2 do art. 616.º - no sentido melhor preconizado pela douta sentença do Tribunal Tributário (TT) de Lisboa, ou seja, de forma a julgar a impugnação totalmente improcedente».

1.3 Notificada do requerimento, a Requerida veio opor-se a ambos os pedidos.

1.3.1 No que concerne ao pedido de reforma quanto a custas, sempre em resumo, entende, por um lado, que o comportamento da Fazenda Pública e a complexidade do processo não se afastam da normalidade e, por outro lado, que não faz sentido que o Estado venha pretender utilizar direitos

fundamentais que são concedidos aos cidadãos, em razão da sua insuficiência económica, como «*instrumentos de protecção contra o Estado*», nem que invoque a insuficiência económica. Acresce, quanto à invocada violação de princípios constitucionais, que foi em ordem a afastá-la que o legislador previu a faculdade de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça constante do n.º 7 do art. 6.º do RCP.

1.3.2 Quanto ao pedido de reforma do acórdão, entende, em síntese, que a verdadeira intenção da Requerente é recorrer do acórdão, o que não lhe é permitido; que toda a argumentação é no sentido da discordância do raciocínio lógico-dedutivo prosseguido pelo Tribunal e não da demonstração do erro de raciocínio, sendo que a reforma do acórdão não serve para manifestar discordância do julgado, mas apenas para suprir deficiências notórias, resultantes de lapsos manifestos, decorrentes de erros grosseiros na aplicação e determinação do direito à matéria de facto.

1.4 Colhidos os vistos dos Conselheiros adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

2. FUNDAMENTOS

2.1 AS QUESTÕES A CONHECER E A ORDEM DO CONHECIMENTO

Notificada do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo que, revogando a sentença recorrida, anulou a liquidação adicional impugnada e condenou a Fazenda Pública nas custas, mas apenas em 1.ª instância, uma vez que não contra-alegou o recurso, veio a Fazenda Pública pedir a sua reforma quanto a custas, ao abrigo do disposto nos arts. 616.º, n.º 1, e 666.º, do CPC, em ordem a que lhe seja concedida a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, bem como pedir a reforma do acórdão, no sentido da manutenção da sentença recorrida, invocando as alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 616.º do mesmo Código.

Entendemos conhecer prioritariamente o pedido de reforma do acórdão, pois, na procedência deste, ficaria prejudicado o conhecimento do pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

2.2 DO PEDIDO DE REFORMA DO ACÓRDÃO

2.2.1 Cumpre apreciar e decidir se a alegação da Requerente integra ou não motivo para a reforma do acórdão, designadamente se é subsumível à previsão do art. 616.º, n.º 2, do CPC, que estipula:

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

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

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

Esta norma reproduz o n.º 2 do art. 669.º, n.º 2, do CPC na versão anterior à vigente ([2]), o qual, por sua vez, na redacção que lhe foi dada pela reforma de 1995/1996 e que sofreu alteração (não relevante para os efeitos de que nos ocupamos) introduzida pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, dizia:

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

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

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

Ou seja, pela reforma de 1995/1996, o art. 669.º do CPC, para além de continuar a permitir a reforma das decisões judiciais ([3]) quanto a custas e multa, veio, de forma inovadora, permiti-la também relativamente a erros de julgamento, em certos casos. O relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, justifica tal inovação nos seguintes termos:

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

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

Ou seja, numa solução que mereceu muitas críticas à doutrina ([4]), a lei passou a admitir, como uma das excepções ao esgotamento do poder jurisdicional, que, em circunstâncias muito extraordinárias, o tribunal alterasse a decisão que ele próprio proferiu. Assim, a possibilidade de reforma de uma decisão judicial ao abrigo (hoje) do n.º 2 do art. 616.º do CPC tem carácter de excepção, sendo que «*quanto ao alcance do mesmo preceito legal, o STA tem construído um critério orientador para a definição do carácter manifesto do lapso cometido e que possibilita a imediata reparação do erro de julgamento que o originou. Tem sido, com efeito, sublinhada a excepcionalidade desta faculdade, que insere um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (art. 666.º, n.º 1, do CPC)* [([5])]*, salientando-se que a mesma só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância acidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto*» ([6]).

A referida faculdade não se destina, manifestamente, à reapreciação dos factos apurados e sua interpretação ou à reapreciação das regras e princípios de direito aplicados. Se quanto a estas, houver divergência entre o alegado pela parte e o decidido pelo tribunal, a sua reapreciação e a correcção de eventuais erros por este cometidos só será possível em sede de recurso, desde que este seja admissível.

Dito isto, e sendo certo que a lei admite em abstracto a reforma do acórdão, cumpre verificar se a alegação da Requerente integra algum dos casos em que a mesma é autorizada ao abrigo do n.º 2 do art. 616.º do CPC.

2.2.2 Da alegação da Requerente não se extrai que no acórdão cuja reforma é pedida tenha sido cometido qualquer lapso, menos ainda manifesto, na determinação da norma aplicável, na qualificação jurídica dos factos ou na (não) consideração de qualquer documento junto aos autos que, só por si, implicasse necessariamente decisão diversa da proferida.

Salvo o devido respeito, a Requerente, a coberto do seu pedido de reforma, revelando uma deficiente compreensão dos argumentos aduzidos no acórdão (que ora nos dispensamos de reiterar) e olvidando a fundamentação da correcção que esteve na origem do acto tributário impugnado, apenas manifesta a sua discordância com o decidido e procura contra-argumentar no sentido de demonstrar a legalidade da actuação da AT quando desconsiderou o custo em causa com fundamento na falta de comprovação da indispensabilidade.

Mas isso, só o poderia fazer em sede de recurso, caso o mesmo fosse admissível, e não em sede do pedido de reforma, que, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar reiteradamente, não serve para reapreciar o julgamento efectuado, mas apenas para permitir a correcção de lapsos manifestos.

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

2.3 DO PEDIDO DE REFORMA QUANTO A CUSTAS

Pediu também a Requerente que este Supremo Tribunal Administrativo use da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6.º do RCP, de modo a dispensá-la do pagamento do remanescente da taxa de justiça, atenta a falta de complexidade da causa e a sua irrepreensível conduta processual, mais alegando que a fixação de custas no valor de € 7.752,00 viola, em absoluto, o princípio do acesso ao direito e aos tribunais e da proporcionalidade entre a correspectividade entre os serviços prestados e a taxa de justiça cobrada aos cidadãos por recorrerem aos tribunais, devendo ser julgada inconstitucional – por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no art. 20.º da CRP, conjugado com o princípio da proibição do excesso e o princípio da proporcionalidade – a norma que se extrai da conjugação do disposto no art. 6.º n.º 1 e 2 e Tabela I A e B anexa do RCP, na parte em que dela resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas exclusivamente em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo.

Entende, porém, este STA que nada há, também, a reformar quanto a custas.

O acórdão cuja reforma é peticionada concedeu provimento ao recurso da Impugnante, revogou a sentença e, em substituição, julgando procedente a impugnação judicial, anulou a liquidação adicional impugnada, motivo por que condenou a Fazenda Pública nas custas. Esta condenação afigura-se-nos inquestionável em face das normas legais que regulam a responsabilidade por custas.

Quanto ao pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça, não vislumbramos motivo para a conceder. Vejamos:

Nos termos do n.º 7 do art. 6.º do RCP, «[n]*as causas de valor superior a (euro) 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento*».

Ou seja, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar a dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem natureza excepcional, pressupõe uma menor complexidade da causa e uma simplificação da tramitação processual aferida pela especificidade da situação processual e pela conduta das partes.

No caso *sub judice*, a questão decidenda não se afigurou de complexidade inferior à comum (designadamente por se tratar de questão já antes decidida por este Supremo Tribunal Administrativo ou por o processo ter terminado sem decisão de mérito), tratando-se, ao invés, de questão complexa, a exigir ponderação do respectivo quadro legal de referência e criteriosa análise dos factos provados e respectiva subsunção jurídica, não se vislumbrando, por aí, motivo para a dispensa do remanescente da taxa de justiça.

No que respeita à simplificação da tramitação processual, seja em razão da específica situação processual, seja pela conduta processual das partes, também não descortinamos motivo para a requerida dispensa.

Por outro lado, também não consideramos, contrariamente ao alegado, que no caso concreto o montante da taxa de justiça devido se afigure manifestamente desproporcionado relativamente ao serviço público prestado e por isso violador dos princípios constitucionais do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, da proporcionalidade e da necessidade, a requerer a dispensa do pagamento do pagamento do remanescente para afastar essa violação.

Pelo exposto, também o pedido de reforma quanto a custas não pode ser deferido.

2.4 CONCLUSÕES

Ambos os pedidos deverão, pois, improceder e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A reforma das decisões judiciais, como uma das excepções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. arts. 613.º, n.º 2, e 616.º, n.º 2, alíneas *a)* e *b)*, do CPC).

II - Essa faculdade excepcional de reformar a decisão tem como escopo corrigir um erro juridicamente insustentável e, como a jurisprudência tem vindo a afirmar, só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância acidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto; não se destina à reapreciação ou reexame do mérito da decisão, como se de um recurso se tratasse.

III - Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidenda no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.

3. DECISÃO

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

Custas pela Requerente, fixando-se a taxa de justiça em duas UC.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) Apesar de só ter sido condenada em custas na 1.ª instância.

([2]) Ou seja, na versão anterior à que foi aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho e rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.

([3]) Embora a norma se refira apenas à sentença, deve considerar-se aplicável a todas as decisões judiciais, designadamente aos acórdãos dos tribunais superiores, como resulta expressamente do disposto nos arts. 666.º, n.º 1, e 685.º do CPC.

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

([5]) A que hoje corresponde o art. 613.º.

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

– de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 211/12, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/32166b9bdc3ba51f80257a8c0035db4e?OpenDocument;

– de 21 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 155/11, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f8c8e88e07b5544480257ac40051fd24?OpenDocument;

– de 19 de Dezembro de 2012, proferido no processo n.º 740/12, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ee09f657978c6d7080257aed004c75e3?OpenDocument;

– de 13 de Março de 2013, proferido no processo n.º 822/12, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9bff0bec75fc8bac80257b42004b0062?OpenDocument.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Processo n.º 851/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Director Geral dos Impostos.
Relator: Ex.mo Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública, notificada do acórdão proferido (fls. 850 a 867) em 17/9/2014, nesta Secção do STA, vem agora, invocando a qualidade de parte vencedora e, por isso, com direito ao reembolso das custas de parte:

- remeter a correspondente nota discriminativa e justificativa (que diz ter também enviado à parte contrária);

- manifestar que «… o valor remanescente de custas processuais ainda por pagar, elaborado a final, deverá ser integralmente imputado ao ora Recorrente»;

- requerer que, caso assim não se entenda, «… a final, atendendo ao facto de o valor da causa ser superior a € 275.000,00, determine a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça nos termos do disposto no n.º 7 do art. 6º do Regulamento das Custas Processuais».

2. Notificado, o recorrente nada disse.

3. Dispensando-se os Vistos, dada a simplicidade da questão, cumpre decidir.

4.1. No acórdão de fls. 850 a 867, proferido em 17/9/2014, deliberou-se não admitir o recurso de revista excepcional que fora interposto nos termos do art. 150º do CPTA, por A……, com os demais sinais dos autos, que foi, igualmente, condenado nas respectivas custas.

A Fazenda Pública pretende agora, por via do presente pedido, que o valor remanescente de custas processuais ainda por pagar, elaborado a final, lhe seja integralmente imputado ou, caso assim não se entenda, que, atendendo a que o valor da causa é superior a 275.000,00 Euros, se determine a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça nos termos do disposto no n.º 7 do art. 6º do RCP.

Ora, no que respeita ao pedido de imputação do valor remanescente da taxa de justiça, dir-se-á, desde já, que não é de atender, uma vez que, na economia do actual RCP, só as partes vencedoras (total ou parcialmente) é que são notificadas para proceder ao pagamento do remanescente da taxa de justiça, conforme claramente resulta do disposto no n.º 9 do art. 14º do RCP: «9 - Nas situações em que deva ser pago o remanescente nos termos do n.º 7 do artigo 6º e o responsável pelo impulso processual não seja condenado a final, o mesmo deve ser notificado para efectuar o referido pagamento, no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão que ponha termo ao processo».

Sem prejuízo, como é óbvio, do disposto nos arts. 25º e 26º do mesmo RCP (as custas de parte – nas quais se integra a taxa de justiça paga - são pagas directamente pela parte vencida à parte que delas seja credora).

Assim, no caso, tendo a Fazenda Pública obtido ganho de causa no presente recurso de revista excepcional, é este o regime aplicável.

4.2. O que não colide, contudo (pois que a Fazenda Pública procedeu ao pagamento da taxa de justiça devida - cfr. fls. 887), com a outra questão também objecto do requerimento apresentado: a do pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça nos termos do disposto no dito n.º 7 do art. 6º do RCP.

Vejamos.

4.2.1. Naquele referido normativo dispõe-se que nas causas de valor superior 275.000,00 Euros o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Sobre esta matéria, o recente acórdão de 15/10/2014, do Pleno da Secção do Contencioso tributário deste STA, no proc. n.º 01435/12, pronunciou-se nos termos seguintes:

«*Trata-se de uma dispensa excepcional que, podendo ser oficiosamente concedida (à semelhança do que ocorre com o agravamento previsto no n.º 7 do art. 7º), depende sempre de avaliação pelo juiz, pelo que haverá de ter lugar aquando da fixação das custas ou, no caso de ser omitida, mediante requerimento de reforma dessa decisão.*

Ora, no âmbito do pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem-se entendido que cabe a este STA apreciá-lo tão só no que respeita ao recurso (processo autónomo, na acepção do n.º 2 do art. 1º do RCP) que a ele foi dirigido (…).

Por outro lado, e quanto à complexidade da causa haverá que ter em conta os parâmetros estabelecidos pelo disposto no n.º 7 do art. 537º do actual CPC (art. 447º-A do CPC 1961).

De acordo com este normativo, para efeitos de condenação no pagamento de taxa de justiça, consideram-se de especial complexidade as acções e os procedimentos cautelares que: (a) contenham

articulados ou alegações prolixas; (b) digam respeito a questões de elevada especialização jurídica, especificidade técnica ou importem a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso; ou (c) impliquem a audição de um elevado número de testemunhas, a análise de meios de prova complexos ou a realização de várias diligências de produção de prova morosas.

As questões de elevada especialização jurídica ou especificidade técnica serão, por regra, as que envolvem intensa especificidade no âmbito da ciência jurídica e grande exigência de formação jurídica de quem tem que decidir. Já as questões jurídicas de âmbito muito diverso são as que suscitam a aplicação aos factos de normas jurídicas de institutos particularmente diferenciados (neste sentido, Salvador da Costa, Regulamento das Custas Processuais anotado e comentado, Almedina, 4ª edição, 2012, pág.85).

Em síntese poderemos dizer que a dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem natureza excepcional, pressupõe uma menor complexidade da causa e uma simplificação da tramitação processual aferida pela especificidade da situação processual e pela conduta das partes.»

4.2.2. No caso que nos ocupa, o remanescente da taxa de justiça cuja dispensa de pagamento se pretende, reporta-se a recurso excepcional de revista (previsto no art. 150º do CPTA), em apreciação liminar pela formação do STA especificada nesse mesmo normativo.

Ora, tendo o acórdão reclamado decidido liminarmente pela não admissão do recurso, por não se verificarem os requisitos de admissibilidade da revista, afigura-se-nos que, considerando a específica simplificação da tramitação processual, a conduta processual das partes, mas também a menor complexidade da causa [as questões apreciadas não são de elevada complexidade jurídica ou especificidade técnica e o recurso finda sem decisão de mérito, sendo que, nesta fase de admissão liminar do recurso excepcional de revista apenas estava em causa a respectiva admissibilidade (ou não) em face dos requisitos previstos naquele art. 150º do CPTA (quando se trate de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, por referência às questões ([1]) que se pretendia fossem apreciadas)] estão, no caso, preenchidos os requisitos exigidos pelo n.º 7 do art. 6º do RCP, para a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pela interposição do presente recurso (com referência à Tabela 1-B ao disposto no n.º 9 do art. 14º e no n.º 7 do art. 6º, do RCP).

DECISÃO

Face ao exposto, decide-se deferir o pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça, consignando-se que é dispensado o pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto.*

([1]) Questões que, no caso, se prendiam com a ocorrência de nulidade (nos termos do art. 195º do CPC), e de erro de julgamento no que respeita à não observância do disposto no art. 640º do CPC e à questão da caducidade do direito de liquidação.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Oposição. Indeferimento liminar. Coima.

Sumário:

I — A oposição à execução fiscal só pode ter por fundamento facto ou factos susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II — Os fundamentos da condenação, transitada, em processo de contra-ordenação fiscal não são sindicáveis em sede de oposição.

Processo n.º 863/13-30.
Recorrente: A……., Lda.
Recorrida: Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……., Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal n.º 35557.2012.01128159 contra si instaurada no Serviço de Finanças de Sintra-3.

1.2. Termina com a formulação das conclusões seguintes:

I. A Meritíssima Juiz *a quo* proferiu a Douta sentença através da qual rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal, por força do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (adiante apenas designado por CPPT).

II. Tal rejeição está intrinsecamente relacionada com a análise e decisão tomada no âmbito de duas questões, as quais delimitam o presente recurso, a saber:

a) O desconhecimento da dívida exequenda, sem que dela tivesse anteriormente sido notificada, por qualquer via (tomada de conhecimento apenas no momento da citação emitida no âmbito processo de execução fiscal);

b) A ilegitimidade da Executada, decorrente do desconhecimento da dívida, bem como da não notificação da liquidação.

III. Tendo a M$^{ma.}$ Juiz *a quo* decidido rejeitar liminarmente a oposição à execução fiscal, por força do preceituado na alínea b), do n.º 1, do artigo 209.º, do CPPT.

IV. Ora, considera a Recorrente que a M$^{ma.}$ Juiz *a quo*, ao decidir como decidiu, violou o artigo 204.º, n.º 1, alíneas b) e i) do CPPT.

DESCONHECIMENTO DA DÍVIDA EXEQUENDA ATÉ AO MOMENTO DA CITAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTERIOR NOTIFICAÇÃO EM SEDE DE LIQUIDAÇÃO.

V. A Recorrente apenas teve conhecimento da existência da dívida exequenda, aquando a recepção da citação, a qual dava conhecimento de que contra si havia sido movida a execução fiscal 3557201201128159, cujos títulos executivos correspondem a duas certidões de dívida, emitidas pela Recorrida.

VI. Tais certidões revelam que a dívida exequenda teve origem em 11J coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação, os quais, se crê, estarem relacionados com a entrega de IRS decorrente da emissão de duas facturas, por parte do Sr. B……., NIF …….

VII. Tal como se pugnou em sede de oposição à execução fiscal, à aqui Recorrente não assiste qualquer culpa ou responsabilidade, não tendo sequer agido de forma negligente.

VIII. A certidão de dívida 2012/5006687, em princípio dirá respeito às facturas que o Sr. B……, contribuinte fiscal …….., emitiu em nome da Recorrente, as quais têm data de 31 de Dezembro de 2011. Contudo, o emissor de tais facturas, não deu conhecimento desse facto à Recorrente.

IX. Apenas depois de 20 de Janeiro de 2012, é que a Recorrente teve conhecimento das facturas emitidas, por apenas nessa data lhe terem sido entregues pelo seu emissor, ou seja, em data do conhecimento por banda da Recorrente operou em momento posterior à data em que, em situação normal, teria a obrigação de entregar o valor da retenção do IRS ao Estado.

X. A actuação do contribuinte emissor das facturas, condicionou o comportamento da Recorrente, mormente no que ao cumprimento dos prazos legais concerne. De resto, atenta a data aposta nas facturas, resistirão sérias dúvidas de que o emissor das facturas tenha agido no seu próprio interesse contabilístico.

XI. A segunda certidão, com o número 2012/5006688, tem origem, exactamente, no mesmo *modus operandi* por banda do emissor da factura, a qual foi emitida em Agosto de 2011.

XII. A Recorrente e o emissor da factura têm um histórico comum em sede de conta corrente, sendo que, apenas quando as relações entre ambos sofreram um desaguisado, é que o mesmo começou a pautar o seu comportamento pela omissão de informação quanto a emissão de facturas.

XIII. Apenas em Abril de 2012 é que a Recorrente teve conhecimento da factura emitida em Agosto de 2011, por ter sido nessa data que a mesma foi notificada relativamente à existência de uma divergência quanto aos valores declarados de IRS do Sr. B……..

XIV. De resto, apenas no início de 2013 é que o Estado criou mecanismos legais, que permitem os contribuintes terem conhecido de quais as facturas que foram emitidas em seu nome.

XV. Até então, o contribuinte estava à mercê da "bondade" do emissor das facturas, esperando que este paute o seu comportamento com base nos mais elementares princípios, como sendo a boa fé, e que comunique atempadamente os documentos que fazem incorrer terceiros em determinados comportamentos, como sendo a entrega dos valores retidos em sede de IRS.

XVI. Atenta a factualidade relatada, bem como a circunstância de apenas com a citação a Recorrente ter tido conhecimento da situação que deu origem ao processo executivo, entende a mesma que a sua oposição deveria ter sido admitida, por se encontrem preenchidos os requisitos da alínea i), do número 1, do artigo 204.º, do CPPT, pelo que não se concorda com os fundamentos de recusa liminar da mesma.

DA ILEGITIMIDADE DA EXECUTADA, DECORRENTE DO DESCONHECIMENTO DA DÍVIDA, BEM COMO DA NÃO NOTIFICAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO. DA REJEIÇÃO LIMINAR DA OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO, RELATIVAMENTE AO FUNDAMENTO ILEGITIMIDADE.

XVII. Conforme indicado em 3. *supra*, a M^ma.^ Juiz *a quo* rejeitou liminarmente a oposição à execução proposta pela Recorrente, não considerando o argumento invocado – a ilegitimidade da Executada. Também como referido anteriormente, não concorda a Recorrente com tais fundamentos, considerando mesmo que ao decidir como decidiu, a Mmª Juiz violou o disposto no artigo 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, senão vejamos.

XVIII. A Recorrente considera que é parte ilegítima por, embora figurar no título executivo, terem sido preteridos formalismos legais, que teriam conduzido ao conhecimento da existência desta dívida, e a mais adequada reacção, como sendo a impugnação judicial. Se assim tivesse ocorrido, a Recorrente não estaria a braços com uma execução fiscal, nem teria prestado garantia, como o fez.

XIX. Igualmente, considera a Recorrente ser parte ilegítima, por não se considerar responsável pela dívida exequenda, o que de resto resulta da exposição constante dos números 5. a 9., o que aqui que dá por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

XX. Tendo a emissão das facturas ocorrido totalmente à revelia do conhecimento da Recorrente, não pode a mesma considerar-se responsável pelo pagamento de uma quantia que não resulta, em momento nenhum, de uma actuação dolosa ou sequer negligência, da sua parte.

XXI. A Recorrente está ainda em crer que, a M^ma.^ Juiz *a quo*, não analisou correctamente os fundamentos contidos na oposição à execução, nomeadamente o seu cabimento em alguma das alíneas do artigo 204.º, do CPPT.

XXII. De acordo com Jorge Lopes de Sousa, no CPPT anotado e comentado, do ano de 2007, no seu ponto 11, o mesmo considera que "*o que é relevante para apreciar se o oponente invoca um fundamento de oposição à execução são os factos invocados e não a sua qualificação jurídica, pois o tribunal não está vinculado pelo alegado pelas partes quanto à aplicação do direito (art. 644.º do CPC). Por isso, se os factos invocados se enquadram nalguma das situações previstas no n.º 1 do art.º 204.º deste Código, não se poderá rejeitar a oposição com fundamento na não invocação de um dos fundamentos admissíveis, mesmo que a qualificação que, erradamente, é dada aos factos invocados, não preencha qualquer uma das situações referidas*."

XXIII. Na verdade, não restou outra alternativa à Recorrente senão deduzir a oposição à execução, já que apenas com a citação é que teve conhecimento de que contra si havia sido instaurada uma acção executiva, cuja dívida exequenda tinha origem na não entrega atempada da quantia retida a título de IRS.

XXIV. Ao decidir como se decidiu, foi a Recorrente sujeita a uma tremenda injustiça, desde logo por não ter sido dado cumprimento a procedimentos legais que antecedem o processo executivo, os quais teriam permitido à aqui Recorrente outro direito de acção, sem que tivesse sido penalizada da forma como tem ocorrido.

XXV. Em face do que vem sido dito, e em reposição da justiça, está a Recorrente em crer que as questões alvo do presente recurso só serão sanadas com a revogação da sentença recorrida, ordenando-se a baixa do recurso para a primeira instância de molde a que as questões suscitadas na oposição à execução sejam apreciadas.

Termina pedindo a procedência do recurso e que, em consequência, seja revogada a decisão recorrida e se ordene que os autos baixem à 1.ª instância de molde a que as questões suscitadas em sede de oposição à execução fiscal sejam apreciadas.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 37/39, em 07 de Dezembro de 2012.

A decisão recorrida rejeitou liminarmente a oposição por, alegadamente, não ter sido alegado nenhum dos fundamentos de oposição enunciados no artigo 209.º/1/ b) do CPPT.

A recorrente termina a suas alegações com as conclusões de fls. 57/62, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Com resulta dos autos **a execução fiscal a que a presente oposição se reporta tem, somente, em vista a cobrança coerciva de coimas fiscais e encargos inerentes ao respectivo processo de contra-ordenação**.

Sustenta a recorrente que alegou factos susceptíveis de integração no artigo 204.º/l/ b) e i) do CPPT.

A nosso ver tal afirmação não corresponde à realidade.

Na verdade, como deflui do texto da PI da autoria da recorrente, em defesa da sua tese sustenta, em síntese, que não estava ao seu alcance a possibilidade de cumprir com a obrigação legal de entrega de qualquer quantia ao Estado, uma vez que não tinha conhecimento de que sobre si impendia essa obrigação.

Invoca, ainda a recorrente que determinado contribuinte havia emitido as facturas em que a mesma figurava como devedora, não podendo por isso ser responsabilizada.

Mais adianta que, embora figure no título executivo na qualidade de executada, a ausência de conhecimento quanto à existência das facturas exime-a de responsabilidade quanto à obrigação de entrega de IRS, não tendo agido com culpa, ou sequer negligentemente.

Ora, do que vem invocado pela recorrente, a nosso ver, resulta, com clareza, que o que põe em causa é a legalidade concreta da dívida exequenda (coimas fiscais e inerentes encargos), por, alegadamente, não ter tido conhecimento das facturas de que resulta a obrigação legal de fazer a retenção de IRS, sem que tenha agido com culpa, lato sensu.

Trata-se de matéria que contende com a legalidade concreta da dívida exequenda e não com a ilegitimidade da recorrente nos termos do estatuído no artigo 204.º/1/ b) do CPPT nem com quaisquer fundamentos não referidos no citado artigo, a provar apenas por documento, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação (que no caso nem existe no sentido estrito do termo) da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título, nos termos da aliena i) do mesmo artigo.

Ora, toda argumentação que a recorrente utiliza em sede da presente oposição judicial, deveria ter sido usada no respectivo processo de contra-ordenação, nomeadamente, recorrendo da decisão de aplicação da coima, nos termos do disposto no artigo 80.º do RGIT.

E manifesto que não existe qualquer possibilidade de convolação dos autos em recurso de decisão de aplicação de coima.

Bem andou, pois, a sentença recorrida ao rejeitar liminarmente a oposição, nos termos do disposto no artigo 209.º/1/b) do CPPT.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, e manter-se a decisão recorrida na ordem jurídica.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2.1. A decisão recorrida é do teor seguinte:

«*A……, com os demais sinais nos autos, veio deduzir Oposição à Execução Fiscal n.º 3557.2012.01128159, que corre termos no Serviço de Finanças de Sintra 3.*

O Oponente assenta a sua pretensão na ilegalidade da dívida em cobrança no processo de execução fiscal, invocando, para tanto, que não estava ao alcance da Executada a possibilidade de cumprir com a obrigação legal de entrega de qualquer quantia ao Estado, pois a mesma não tinha conhecimento de que sobre si impendia essa obrigação. Mais afirma que desconhecia que determinado contribuinte havia emitido as facturas em que a mesma figurava como devedora, não podendo por isso ser responsabilizada pela não entrega de IRS dentro do prazo. E que, embora figure no título executivo na qualidade de executada, a ausência de conhecimento quanto à existência das facturas exime-a de responsabilidade quanto à obrigação de entrega de IRS, não tendo agido com culpa, ou sequer negligentemente.

Cumpre apreciar liminarmente.

No artigo 204.º do C.P.P.T. estabelecem-se, taxativamente, os fundamentos de oposição à execução fiscal, como resulta do seu texto em que se refere que «a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos».

A legalidade da liquidação da dívida exequenda apenas pode ser apreciada em oposição à execução fiscal nas situações enquadráveis nas seguintes disposições:

- na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º, se se tratar de uma ilegalidade abstracta, afectando a própria norma em que se baseia a liquidação;

- na alínea g), onde se prevê a duplicação de colecta, que se pode verificar quando estiver pago ao credor tributário o tributo que se pretende cobrar;

- na alínea h), quando se tratar de situação em que a lei não assegure meio de impugnação contenciosa do acto de liquidação.

Ora, a factualidade que o Oponente invoca na p.i. consubstancia matéria que diz respeito à legalidade do acto de liquidação ou do acto que fixou a coima, o que significa que não pode ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal, sendo o meio próprio para tal a impugnação judicial do acto de liquidação ou o recurso de aplicação de coima.

Não sendo invocado qualquer vício de norma em que se tenha baseado a liquidação, nem que a lei não assegure a possibilidade de impugnação judicial do acto de liquidação subjacente à presente execução, não é possível, em sede de oposição, apreciar a legalidade do acto de liquidação do tributo em causa.

Ora, atenta a previsão contida na alínea b) do nº1 do artigo 209º do CPPT, forçoso é de concluir pelo indeferimento liminar da Oposição que originou os presentes autos.

Decisão

Termos em que, atento o supra exposto, se rejeita liminarmente a presente oposição à execução fiscal, por força do preceituado na alínea b) do n.º1 do artigo 209º do CPPT.»

2.2. Atentando na decisão recorrida e no teor das alegações e conclusões do recurso, resulta que a questão a decidir se prende apenas com a de saber se aquela decisão enferma de erro de julgamento por ter indeferido liminarmente a petição inicial da presente oposição.

Vejamos.

3.1. É sabido que a oposição à execução fiscal é permitida com os fundamentos previstos no art. 204.º do CPPT, devendo ser rejeitada liminarmente caso não tendo sido invocado nenhum desses fundamentos (al. b) do n.º 1 do art. 209.º do mesmo código).

No caso, como se viu, a decisão recorrida rejeitou liminarmente a oposição, no entendimento de que os fundamentos invocados pela executada/recorrente ─ (i) que não estava ao seu alcance a possibilidade de cumprir a obrigação legal de entrega de qualquer quantia ao Estado, pois não tinha conhecimento de que sobre si impendia essa obrigação; (ii) que desconhecia que determinado contribuinte havia emitido as facturas em que ela (executada) figurava como devedora, não podendo por isso ser responsabilizada pela não entrega de IRS dentro do prazo; (iii) que, embora figure no título executivo como executada, a ausência de conhecimento quanto à existência das facturas a exime de responsabilidade quanto à obrigação de entrega de IRS, não tendo agido com culpa, ou sequer negligentemente ─ não se inserem em nenhum dos fundamentos de oposição taxativamente previstos no art. 204.º n.º 1 do CPPT, sendo que a factualidade invocada na PI consubstancia matéria que diz respeito à legalidade do acto de liquidação ou do acto que fixou a coima, não podendo ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal, pois que o meio próprio para tal é o recurso da decisão de aplicação da coima.

Discordando, a recorrente alega que a decisão enferma de erro de julgamento, já que, de acordo com o alegado na PI, importa analisar duas questões:

a) O desconhecimento da dívida exequenda, sem que dela tivesse anteriormente sido notificada, por qualquer via (tomada de conhecimento apenas no momento da citação emitida no âmbito processo de execução fiscal);

b) A ilegitimidade da Executada, decorrente do desconhecimento da dívida, bem como da não notificação da liquidação.

3.2. Afigura-se-nos, porém, desde logo, que a recorrente interpreta deficientemente a decisão recorrida.

Na verdade, a decisão não analisou - mas também não tinha que o fazer - a agora enunciada questão do «*desconhecimento da dívida exequenda, sem que dela tivesse anteriormente sido notificada, por qualquer via (tomada de conhecimento apenas no momento da citação emitida no âmbito processo de execução fiscal)*».

É que, como claramente resultada Petição Inicial da oposição, em lado algum a oponente/recorrente suscitou tal questão ou, sequer, a da falta de notificação da decisão de aplicação das coimas ou da notificação para pagamento destas e dos encargos contados no processo de contra-ordenação.

O que se alega na PI é que:

- relativamente à certidão de dívida 2012/5006687, a oponente desconhecia as facturas que o sr. B……. (contribuinte fiscal ……) emitiu em seu nome e, por isso, não questionando que tais facturas deveriam ter sido emitidas por ter havido a prestação de um serviço, não pode, contudo, ser responsabilizada pois que o emitente é que tinha obrigação de lhas entregar nas respectivas datas de emissão, sendo certo que só depois de 20/1/2012 é que as facturas lhe foram entregues. Portanto, a entrega e consequentemente conhecimento da existência de facturas é posterior obrigação legal que resulta da entrega do IRS retido e, por isso, não podia a executada ter cumprido a obrigação legal de entrega de qualquer quantia ao Estado, pois não tinha conhecimento de que sobre si impendia essa obrigação, dado que não sabia que o aquele citado contribuinte havia emitido facturas com data de 31/12/2011.

- relativamente à certidão 2012/5006688: trata-se de certidão subjacente à emissão de uma factura (n.º 8) de Agosto de 2011, emitida, igualmente, pelo mencionado contribuinte e em relação à qual ele também nunca diligenciou pela normal entrega. As prestações de serviços entre as partes existiram em menor quantidade do que as facturas ora questionadas e só quando começaram os desentendimentos nos serviços prestados é que estas emissões ocorreram. Sendo que, relativamente a esta factura de Agosto/2011, a executada só dela teve conhecimento em Abril/2012 e só neste mês foi notificada relativamente à existência de uma divergência quanto aos valores declarados de IRS pelo dito contribuinte e os pagos por si.

Ou seja, o que realmente a oponente alegou foi, tão só, que até ter terminado o prazo legal de entrega do IRS retido subjacente às ditas facturas desconhecia que o emitente destas as tivesse emitido, e, por isso, não agiu com dolo ou com sequer com culpa negligente, pois desconhecia, sem obrigação de conhecer, que aquele havia emitido facturas em que ela (oponente) figurava como devedora, não podendo por isso ser responsabilizada pela não entrega do IRS dentro do prazo, devendo, portanto,

concluir-se pela sua ilegitimidade visto que embora figure no título como executada a ausência de conhecimento quanto à existência das facturas, exime-a de responsabilidade quanto à obrigação de entrega de IRS (retenção).

E o sentido desta alegação é, aliás, confirmado nas Conclusões V a XVI do recurso.

A recorrente carece, todavia, de razão legal.

É que, uma vez que, como se disse, a presente execução fiscal tem em vista, somente, a cobrança coerciva de dívidas emergentes de coimas fiscais e encargos inerentes ao respectivo processo de contra-ordenação (e não, como parece entender a recorrente, qualquer outra quantia, nomeadamente IRS retido na fonte por reporte às ditas facturas – este terá sido entregue, embora para além do prazo legal, e daí a instauração do processo de contra-ordenação), só pode, portanto, concluir-se que não há na Petição Inicial, qualquer invocação de «desconhecimento da dívida exequenda», ou de «desconhecimento ou não notificação da liquidação» ou de que «apenas com a citação para a execução fiscal a executada tenha tido conhecimento da liquidação».

É certo que a recorrente continua a sustentar que alegou factos (desconhecimento da dívida exequenda até ao momento da citação e ausência de anterior notificação em sede de liquidação) que são subsumíveis aos fundamentos de oposição previstos nas als. b) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Mas, como se disse, estando em execução a dívida emergente de coimas aplicadas no processo de contra-ordenação, bem como dos respectivos encargos, então, por um lado, a dívida exequenda não é assimilável às quantias de imposto (IRS) retidas e entregues para além do prazo legal e, por outro lado, a apreciação da factualidade alegada (não ter a oponente tido conhecimento das facturas de que resultou a obrigação legal de retenção e entrega do IRS, sem que tenha agido com culpa) sempre implicará apreciação da legalidade concreta da dívida exequenda, não se inserindo no âmbito da pretendida invocada ilegitimidade (veja-se que a oponente figura nos títulos executivos e não estamos perante a execução de tributos cuja incidência decorra da posse de quaisquer bens), nem em qualquer fundamento susceptível de ser enquadrado no âmbito da alínea i) do mesmo normativo (fundamento não enquadrável nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título).

Como bem salienta o MP, a factualidade e argumentação apresentadas em sede da presente oposição judicial deveriam, oportunamente, ter sido invocadas no respectivo processo de contra-ordenação e, se fosse caso disso, em eventual recurso da decisão de aplicação da coima, nos termos do disposto no art. 80.º do RGIT, sendo que os fundamentos da condenação, transitada, em processo de contra-ordenação fiscal já não são sindicáveis em sede de oposição.

Sendo, também, manifesto que não existe agora qualquer possibilidade de convolação dos autos em recurso de decisão de aplicação de coima.

E assim sendo, há que concluir que, não tendo sido invocado nenhum dos fundamentos de oposição admitidos no n.º 1 do art. 204.º do CPPT, se impunha a rejeição liminar da oposição (al. b) do n.º 1 do art. 209.º do mesmo código), como bem se decidiu no despacho recorrido.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em conferência em, negando provimento ao recurso, confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Selo. Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Regime transitório do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 para o ano de 2012.

Sumário:

I — Estando em causa liquidação de Imposto de Selo prevista na verba 28 da TGIS relativa ao ano de 2012 haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectue a liquidação já no ano de 2013.

II — Decorre das alínea a) e c) do referido artº 6º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Processo n.º 877/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……., SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 15 de Maio de 2014, que julgou procedente a impugnação interposta por A……., SA, contra as liquidações de Imposto de Selo referentes ao ano de 2012, relativas a 16 unidades independentes que compõem o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia e Concelho de Albufeira sob o artigo 8893, no valor global de € 3.394,28.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) Com o aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo, introduzido pelo artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 2910, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

B) As liquidações em causa foram efectuadas pela AT em 21.03.2013 e reportam-se ao ano de 2012;

C) Nas liquidações foi aplicada a taxa de 1% ao valor patrimonial tributário (VPT) que, no global, ascendia e € 1.018.300,56, à data de 31.12.2012.

D) Este VPT resultou da avaliação trienal;

E) Entendeu a Mma Juíza do Tribunal ad quo que, referindo-se a liquidação ao ano de 2012, foi a mesma efectuada ao abrigo do artº 6º, n.º 1 alínea a) daquele diploma legal.

F) Esta norma determina que o facto tributário ocorre no dia 31.10.2012,

G) E que a base tributária corresponde ao VPT que resulta das regras previstas no Código do IMI, por referência ao ano de 2011 (alínea c) do mesmo normativo legal);

H) Assim, perante a redação desta norma, e incidindo este imposto sobre a propriedade de prédios urbanos cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00, concluiu a Mma Juíza que o prédio urbano em causa cai fora da norma de incidência.

I) Pois, à data do facto tributário, o VPT do prédio urbano era de apenas € 981.494,52

J) Entendemos que a douta sentença incorreu em erro na determinação da norma aplicável, o que inquinou o sentido da decisão.

K) Na verdade, as liquidações foram efectuadas ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual: "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."

L) Este normativo trata das liquidações do imposto do selo a **efectuar** no ano de **2013**, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, nº1 *in fine* do Código do IMI);

M) Como ficou provado, o VPT do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1000.000,00 (ascendia a € 1.018.300,56).

N) Logo, a AT efectuou as liquidações colocadas em crise, na estrita aplicação deste dispositivo legal, não padecendo as mesmas das ilegalidades que lhe são imputadas na douta sentença.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se as liquidações impugnadas, assim se fazendo JUSTIÇA.

Contra-alegou a recorrida tendo concluído:

a) Determina a alínea a) do número 1 do artigo 6.º da Lei 55A/2012 de 29 de Outubro que "*o facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012*", **no caso que se trata, ou seja de imposto relativo ao ano 2012.**

b) Bem andou a Meritíssima Juiz do Tribunal "*a quo*" ao aplicar a regra do artigo 6.º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, porquanto as notas de liquidação, juntas como doc. 2 aos autos, são inequívocas: o ano de imposto a que se refere é 2012.

c) No dia 31 de Outubro de 2012, data em que objetivamente, nos termos do artigo 6.º da Lei 55A/2012 se verificaria o facto tributável, o prédio em apreço de que a impugnante é proprietária não era destinado a habitação, com valor patrimonial tributário, igual, ou superior, ao referido um milhão de euros pelo que estaria fora do âmbito de aplicação do normativo.

d) Da conjugação do disposto no artigo 6.º e da verba 28 da TGIS, ambos do mesmo diploma legal: a Lei 55-A/2012 de 29 Outubro, resulta que, em relação ao ano 2012, o proprietário de prédio destinado a habitação, com VPT igual ou superior a € 1000.000,00, à data de 31 de Outubro de 2012, veria tal imposto liquidado até 20 de Novembro do mesmo ano, devendo proceder ao seu pagamento até 20 de Dezembro de 2012 e no ano de 2013 a liquidação do imposto deve incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

e) O prédio em apreço nos presentes autos encontra-se em propriedade total, correspondendo a 16 unidades autónomas, destinadas a apartamentos turísticos, suscetíveis de utilização independente, e como tal avaliadas.

f) Está provado que, desde 2009 e até à avaliação trienal, ao prédio foi atribuído o VPT total de € **981.494,52** (ponto **B**) da factualidade provada na Douta sentença do Tribunal "*a quo*").

g) Estando também provado que as **liquidações impugnadas foram efetuadas com referência ao ano de 2012, ponto E**) da factualidade provada.

h) Resulta da lei que, com referência ao ano de 2012, para efeitos de cobrança de imposto de selo, o facto tributário verificar-se-ia à data de **31/10/2012.**

i) Em relação ao prédio em apreço, tal imposto não é devido porquanto **à data da verificação do facto tributário (31 de Outubro de 2012) o prédio tinha um VPT total inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros),** ou seja, inexistia qualquer facto tributário, nos termos da legislação aplicável.

j) Nos termos da Lei 60A/2011, de 30 de Novembro, que alterou o D.L. 287/2003 de 12 de Novembro, mais concretamente no artigo 15º-E, está definido o regime de notificação do valor patrimonial tributário apurado na avaliação geral, sendo que no caso dos presentes autos foi por meio de notificação eletrónica.

k) O sujeito passivo, após a notificação do resultado da avaliação geral poderá, **em 30 dias**, caso não concorde com o valor atribuído, promover uma segunda avaliação, nos termos do número 1 do artigo 15.º-F do mesmo diploma.

l) O VPT resultante da avaliação geral apenas se torna definitivo, procedendo os Serviços à atualização da matriz decorridos que se mostrem 30 dias sobre a notificação do valor atribuído, caso não haja sido requerida segunda avaliação, de harmonia com o previsto no artigo 15.º-H do diploma supra referido.

m) Resulta do supra exposto, e da factualidade dada como provada na Douta Sentença do Tribunal "*a quo*", que as avaliações gerais **datam de 20 de Março 2013**, foram efetuadas por via eletrónica e presumem-se recebidas, nos termos do número 2 do artigo 15.º E do mesmo diploma "*no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte, quando aquele dia não seja útil*", **daqui resultando que a notificação se presume recebida em 23 de Março de 2013.**

n) Significa isto que, o VPT resultante da avaliação geral apenas entrou em vigor em 22 de Abril de 2013, pelo que, à data de 31 de Outubro de 2012, a ora Recorrida era proprietária de um prédio urbano, composto por 16 unidades suscetíveis de utilização independente, cujo VPT, nessa mesma data era de € 981.494,52, conforme consta da factualidade provada na Douta sentença.

o) Foi determinado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, que aprovou o CIMI, que fosse efetuada uma atualização do valor patrimonial tributário dos imóveis até que fossem submetidos a uma avaliação geral, artigo 15.º e 16.º do regime transitório publicado no referido diploma, e bem assim no artigo 138.º do CIMI, que refere que a atualização é trienal, contudo a fundamentação do acto de fixação do VPT, quer resulte de avaliação quer resulte de atualização, deve ser comunicada ao sujeito passivo do IMI a liquidar com base nessa matéria tributável, conforme foi decido no Douto Acórdão Supremo Tribunal Administrativo, de 19.09.2012, disponível em www.dgsi.pt.

p) Ou seja, ainda que com base na atualização trienal efetuada a 31.12.2012 o prédio em apreço tivesse passado a ter um valor patrimonial superior a € 1.000.000,00, ainda assim tal avaliação só produziria efeitos, para cobrança de imposto de selo, após a sua notificação ao sujeito passivo, pelo que, não pode a A.T. vir alegar que a liquidação efetuada o foi dentro da estrita legalidade porque à data de 31.12.2012 o valor patrimonial tributário do imóvel era superior a € 1.000.000,00.

q) Em suma, com referência ao ano de 2012, para efeitos de cobrança de imposto de selo**, à data da verificação do facto tributário (31 de Outubro de 2012) o prédio tinha um VPT inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros)**, ou seja, inexistia qualquer facto tributário, nos termos da legislação aplicável, resultando por isso na ilegalidade das liquidações efetuadas à Recorrida!

r) Por outro lado, em relação ao ano 2013, o imposto de selo ainda não podia ser liquidado àquela data de 21.03.2013, porquanto no diploma que criou o imposto o legislador estabeleceu duas realidades distintas, com o objetivo único de antecipar a cobrança deste novo imposto e assim se conseguir cumprir com as metas orçamentais impostas pela Troika com a arrecadação de uma receita extraordinária para o ano de 2012.

s) Isto porque, se, se aplicassem as regras do CIMI (regime geral) ao imposto criado, o mesmo seria devido pelo titular inscrito em 31 de Dezembro de 2012, e seria liquidado apenas em 2013, tor-

nando, assim, manifestamente inútil, do ponto de vista dos objetivos orçamentais que lograva cumprir, a sua criação no ano de 2012.

t) É óbvio que o legislador não criou dois impostos iguais para o ano 2012, um que incidia sobre o proprietário em 31 de Outubro de 2012 e sobre o valor que o prédio tinha a tal altura, e um outro que incidia sobre o proprietário em 31 de Dezembro de 2012, devendo ser liquidado nos termos do CIMI em 2013, pois se assim fosse estaríamos a falar de uma o que significaria uma duplicação da colecta, o que não seria legal.

u) O imposto criado foi apenas um, e pretendeu-se, tão só, antecipar receitas que, nos termos normais, seriam recebidas em 2013, para 2012, daqui resultando que, nem por esta via, seria devido o imposto de selo pela ora Recorrida, ou seja, nem alegando Recorrente que se tratava de imposto a liquidar durante o ano 2012, pois como se provou à data de 31/10/2012 o prédio em apreço nos presentes autos tinha uma valor patrimonial inferior a € 1.000.000,00;

v) Nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, designadamente no seu artigo 8.º, n.º 1, o imposto é devido pelo proprietário do prédio à data de 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar e nos termos do artigo 113º, n.º 1 do mesmo código, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.

w) Ou seja, com referência ao ano 2013, apenas em 31/12/2013 se gera o facto tributário, nos termos dos supra referidos artigos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, significando isto que, apenas após a verificação do facto tributário, ou seja, apenas em 2014 a Autoridade Tributária poderá emitir notas de liquidação deste imposto, referentes a 2013, tendo como sujeito passivo o titular inscrito em tal data e o valor patrimonial que constar na matriz.

x) Se assim não fosse, verificar-se-ia, em relação ao ano de 2012, sem sombra de dúvida, **uma duplicação do imposto cobrado** o que não é admissível, nem legalmente possível.

y) Assim, uma vez que o prédio que ora se discute à data da liquidação do imposto devido pelo ano 2012 (31 de Outubro de 2012) não tinha um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), não poderá incidir, sobre o mesmo o imposto de selo constante do ponto 28 da Tabela.

z) Mesmo que assim não se entenda, o que se diz sem conceder e apenas por mera cautela de patrocínio, **nos termos do artigo 149º, n.º 3 do Código de Processo Administrativo, aplicável *ex vi* artigo 2.º alínea c) do CPPT, deverão V. Exas. proceder à apreciação do pedido relacionado com a questão da afetação do prédio**, questão esta cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao litígio.

aa) A verba 28, que foi aditada à Tabela Geral do Imposto de Selo, é específica, e para o que nos interessa, aplica-se a prédios urbanos com **afetação habitacional** cujo valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI seja igual ou superior a € 1.000.000,00;

bb) Resulta da caderneta predial junta à impugnação judicial apresentada como doc. 3 (e igualmente documento 1, referente à atual descrição do prédio) que o referido artigo urbano 8891 é de um prédio urbano de 4 pisos, destinado a indústria, em regime de propriedade total, constituída por 16 fogos, que são suscetíveis de utilização independente, cada um de *per si* tem o seu valor patrimonial tributário, e para cada uma das 16 zonas de utilização independente foi emitida uma nota de liquidação (fls 36 e seguintes dos autos).

cc) O prédio - Lote …. (anterior Bloco …..) **encontra-se classificado para efeitos turísticos, e faz parte do Empreendimento denominado "B……", sito na …….., em ……, Albufeira**.

dd) Para o empreendimento Turístico supra, de que faz parte o prédio que ora se analisa, foram emitidas, pela Câmara Municipal de Albufeira, as licenças de utilização números 76 a 81, em 11 de Março de 1988, que destinavam os prédios a habitação.

ee) A Câmara Municipal de Albufeira emitiu a licença normal, para habitação, e, paralelamente, desenvolveu-se o processo de classificação no Turismo, pois a legislação da altura não impunha a emissão de uma licença de utilização turística, como hoje.

ff) Por ofício datado de 20 de Setembro de 1988 a Direcção Geral de Turismo autorizou a abertura do empreendimento como "*Apartamentos Turísticos de 2.ª Categoria*" — of. DGT/DSEAT/ATRS/ATC-22058 — (conforme **doc. 21** junto à impugnação judicial).

gg) Em 17 de Setembro de 1997, por aplicação do Decreto Regulamentar 34/97, o empreendimento foi "*classificado, independentemente de quaisquer formalidades, como Apartamentos Turísticos 3***"*, e em 28 de Dezembro de 2010, foi deferida a reconversão do empreendimento para *Apartamentos Turísticos 3***"*, - SI-RJET n.º 986 - 22058 (tudo conforme **doc. 22** junto à Impugnação Judicial).

hh) Em 21 de Novembro de 2011, foi efetuada a última classificação, que se encontra válida até 21 de Novembro de 2015, tendo atribuído ao empreendimento, onde se localiza o prédio, o registo número 1172 (conforme doc. 23 constante da Impugnação).

ii) Desde a sua edificação (1988) até aos dias de hoje, o prédio, inserido no Empreendimento Turístico em causa, nunca esteve afecto a habitação, estando apenas, e só, afecto à indústria hoteleira.

jj) A Recorrente ao aplicar ao prédio para indústria hoteleira, propriedade da ora Recorrida, o previsto no artigo 6.º da Lei n.º 55A/2012, de 29 de Outubro fê-lo erroneamente porquanto o referido prédio urbano não está abrangido pelo âmbito de aplicação objetiva do imposto, pois não se encontra, nem nunca se encontrou, afecto a habitação.

kk) Há que atender ao conceito de "*prédio com afetação habitacional*", utilizado pela Lei n.º 55A/2012, de 29 de Outubro, na sua redação inicial, e interpretá-lo, sendo que o ponto de partida para tal interpretação terá de ter em consideração não só a letra da lei, mas também a sua integração sistemática com as normas do CIMI, porquanto é este o diploma indicado como de aplicação subsidiária na Lei n.º 55-A/2012 de 29/10, e bem assim o espírito do legislador.

ll) No ordenamento jurídico tributário, designadamente no artigo 6.º do CIMI, são identificadas as seguintes "espécies" de prédios urbanos: habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção; e outros, como categoria residual; e o n.º 2 do mesmo preceito, que ora se transcreve, diz: "*Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*". (sublinhado nosso)

mm) Para a interpretação desse conceito temos que conjugar o artigo 6.º, n.º 2 CIMI., com o artigo 41.º CIMI que determina que a afetação depende unicamente do tipo de utilização dos prédios edificados.

nn) A expressão "com afectação habitacional" inculca uma ideia de funcionalidade real e presente, ou seja, um prédio cujo seu destino atualmente seja habitação, ou seja, um prédio com afectação habitacional, não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim, isto é não basta que seja um prédio habitacional, mas sim um prédio que tenha já efetiva afetação a esse fim.

oo) O prédio em apreço sempre se destinou (e destina) à indústria hoteleira, como se demonstrou pela descrição de todo o processo competente junto das entidades administrativas competentes e bem assim pela atual classificação atribuída ao empreendimento turístico.

pp) Terá que se interpretar o espírito do legislador, e a teleologia da norma, o intuito foi o de aplicar aos sujeitos passivos proprietários de prédios ditos de "luxo" (com valores patrimoniais tributários iguais ou superiores ao referido um milhão de euros), um imposto especial, destinado, efetivamente, a taxar o "luxo" e a refletir, em prol da comunidade, o benefício da existência de uma acrescida capacidade contributiva do titular do imóvel, tendo tido o cuidado, por exemplo, de isentar os prédios destinados a outros fins, por exemplo, comércio, indústria ou serviços, em que o seu valor patrimonial nada espelha a nível da "capacidade contributiva", mas, eventualmente, apenas nível de "aptidão produtiva", fazendo incidir o imposto somente sobre prédios destinados a habitação (com VPT acima de determinado valor e todos os prédios detidos por sociedades sedeadas nos chamados paraísos fiscais.

qq) A ora Recorrida não era proprietária de qualquer prédio destinado a habitação, com valor patrimonial tributário, igual, ou superior, ao referido um milhão de euros pelo que estaria **fora do âmbito de aplicação do normativo**.

rr) Assim, por falta de preenchimento dos elementos objetivos do imposto deverá ser mantida a decisão recorrida e determinada a anulação das notas de liquidação impugnadas.

Nestes termos, a argumentação da Recorrente não deverá proceder, devendo manter-se a sentença recorrida sendo julgada procedente a impugnação judicial apresentada pela Recorrida e em consequência:

a) Serem anulados os atos de liquidação de imposto de selo objeto da presente impugnação, relativos ao ano de 2012, no valor total de €3.394,28; e

b) Determinar-se a restituição à impugnante do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios desde a data em que foi efetuado o pagamento até integral reembolso.

ASSIM SE FAZENDO JUSTIÇA!!

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso e confirmação do decidido. Basicamente o Ministério Público entendeu que sendo o imposto em causa liquidado em 2013, mas relativo a 2012, e nesse ano entendeu o MP que o valor do imóvel em causa não excedeu € 1000.000,00, logo não se podia aplicar a taxa de 1%.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) A Impugnante é proprietária do prédio em propriedade total, sito em ….., …….., da freguesia e concelho de Albufeira, identificado como Bloco ……., actual Lote ……, inscrito na matriz sob o artigo 8893 (cfr. fls. 24 a 33 dos autos);

B) Desde 2009, até à avaliação trienal, realizada em 31/12/2012, ao prédio identificado na alínea anterior, foram atribuídos os seguintes VPT's parciais, correspondente ao VPT total de € 981.494,52;

080101 - U – **8893 –** 1	59.043,03€
080101 - U – **8893 –** 2	59.043,03€
080101 - U – **8893 –** 3	60.576,62€
080101 - U – **8893 –** 4	60.576,62€
080101 - U – **8893 –** 5	62.110,19€
080101 - U – **8893 –** 6	62.110,19€
080101 - U – **8893 –** 7	63.643,79€
080101 - U – **8893 –** 8	63.643,79€
080101 - U – **8893 –** 9	59.043,03€
080101 - U – **8893 –** 10	59.043,03€
080101 - U – **8893 –** 11	60.576,62€
080101 - U – **8893 –** 12	60.576,62€
080101 - U – **8893 –** 13	62.110,19€
080101 - U – **8893 –** 14	62.110,19€
080101 - U – **8893 –** 15	63.643,79€
080101 - U – **8893 -** 16	63.643,79€
	981.494,52€

(cfr. fls. 53 a 59 dos autos);

C) Em 31/12/2012 foi feita actualização trienal e o prédio passou a ter o seguinte VPT:

080101 - U – 8893 – 1	61.257,14€
080101 - U – 8893 – 2	61.257,14€
080101 - U – 8893 – 3	62.848,24€
080101 - U – 8893 – 4	62.848,24€
080101 - U – 8893 – 5	64.439,32€
080101 - U – 8893 – 6	64.439,32€
080101 - U – 8893 – 7	66.030,43€
080101 - U – 8893 – 8	66.030,43€
080101 - U – 8893 – 9	61.257,14€
080101 - U – 8893 – 10	61.257,14€
080101 - U – 8893 – 11	62.848,24€
080101 - U – 8893 – 12	62.848,24€
080101 - U – 8893 – 13	64.439,32€
080101 - U – 8893 – 14	64.439,32€
080101 - U – 8893 – 15	66.030,43€
080101 - U – 8893 - 16	66.030,43€
	1.018.300,56€

D) Em 20/03/2013 foi feita avaliação geral, o que originou o VPT:

080101 - U – 8893 – 1	63.050,00€
080101 - U – 8893 – 2	64.800,00€
080101 - U – 8893 – 3	63.050,00€
080101 - U – 8893 – 4	64.800,00€
080101 - U – 8893 – 5	63.000,00€
080101 - U – 8893 – 6	64.800,00€
080101 - U – 8893 – 7	63.050,00€
080101 - U – 8893 – 8	64.800,00€
080101 - U – 8893 – 9	63.050,00€
080101 - U – 8893 – 10	64.800,00€
080101 - U – 8893 – 11	63.050,00€
080101 - U – 8893 – 12	64.800,00€
080101 - U – 8893 – 13	63.050,00€
080101 - U – 8893 – 14	64.800,00€
080101 - U – 8893 – 15	
080101 - U – 8893 - 16	64.800,00€
	1.022.750,00€

(cfr. fls. 60 e segs. dos autos);

E) Com referência ao ano de 2012 foram efectuadas, em 21/03/2013, as seguintes liquidações de Imposto de Selo relativas às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado em A), com data limite de pagamento em Julho de 2013:

i. 2013 000286782, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-1;

ii. 2013 000286806, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-2;

iii. 2013 000286809, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-3;

iv. 2013 000286812, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-4;

v. 2013 000286815, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze euros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-5;

vi. 2013 000286818, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze euros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-6;

vii. 2013 000286821, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte ouros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-7;

viii. 2013 000286824, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-8;

ix, 2013 000286827, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-9;

x. 2013 000286785, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-10;

xi. 2013 000286788, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-11;

xii. 2013 000286791, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-12;

xiii. 2013 000286794, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze euros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-13;

xiv. 2013 000286797, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze euros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-14;

xv. 2013 000286800, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-15;

xvi. 2013 000286803, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8893-16;

(cfr. fls. 36 e seguintes dos autos);

F) Em 31/07/2013 a Impugnante procedeu ao pagamento das liquidações que antecedem (cfr. fls. 36 e seguintes dos autos);

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar este recurso que nos vem dirigido.

A questão que aqui vem colocada pela Fazenda Pública já não é nova e já mereceu resposta negativa por parte deste Supremo Tribunal, precisamente num processo em que as partes eram as mesmas.

No acórdão proferido nesse processo, recurso n.º 529/14, datado de 29/10/2014, e fazendo referência a outros dois acórdãos, escreveu-se:

"A questão a dirimir no presente recurso é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular as liquidações sindicadas no entendimento de que a determinação do valor patrimonial tributário do prédio para efeitos de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da respectiva Tabela Geral e relativo a 2012 teria de ser determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não com o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, como alegado pela recorrente.

Questão idêntica a esta foi decidida por este STA, em Acórdãos do passado dia 8 de Outubro (recursos n.º 805/14 e 806/14), que subscrevemos como adjunta e nos quais nos revemos.

Aí se concluiu não enfermar de erro de julgamento a sentença recorrida ao anular as liquidações sindicadas, relativas ao ano de 2012, que tomaram como VPT de referência o vigente a 31 de Dezembro de 2012 (superior a 1 milhão de euros), ao invés daquele que resultaria da aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (inferior a 1 milhão de euros), ainda que as liquidações tivessem sido efectuadas em 2013.

No caso dos autos, também o VPT à data do facto tributário era inferior a 1 milhão de euros (cfr. a alínea B) do probatório fixado), só superando esse valor em virtude da actualização trienal verificada em 31.12.2012 (e a que se refere a alínea C) do probatório fixado), sendo, contudo, tal valor irrelevante para o caso dos autos mercê do regime transitório para o ano de 2012 constante do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012.

E isto porque, como se consignou no Acórdão proferido no recurso n.º 805/14, que passamos a transcrever:

(…) *como resulta do probatório e não merece contestação, está em causa a liquidação de Imposto de Selo relativa ao ano de 2012.*

De harmonia com o disposto no artº 4º da lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com a seguinte redacção: "28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1.000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 Por prédio com afectação habitacional - 1%"

Mas o artº 6.º da mesma Lei n.º 55- A/2012, estabelece disposições transitórias relativas à liquidação do imposto nos anos de 2012 e 2013, nos seguintes termos

1 - Em 2012 devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012:

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012:

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI:

015 % (….)

2 - Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano.»

É no confronto com o quadro normativo estabelecido por este regime transitório, que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que se constata é que no caso subjudice a liquidação sindicada se reporta, sem qualquer dúvida, ao ano de 2012 pelo que haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, como sustenta a recorrente.

Na verdade, pese embora a Fazenda Pública alegue que o acto de liquidação do tributo foi efectuado em 21.03.2013, é indiscutível que aquele se reporta ao ano de 2012.

Mais decorre das alínea a) e d) do referido artº 6º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que a liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira havia de ter sido ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012.

Por outro lado resulta ainda do mesmo regime transitório (artº 6º, al.c)) que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Sucede que a Fazenda Pública, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, confunde ano de referência do imposto (no caso concreto 2012) com ano em que foi praticado o acto de liquidação do imposto (no caso concreto 2013), extraindo a conclusão abusiva de que o imposto deveria incidir sobre o valor patrimonial tributário mais elevado vigente em 31 Dezembro 2012, em consequência do incumprimento pela administração tributária do prazo para liquidação do imposto (20 Novembro 2012).

Neste contexto o valor patrimonial tributário à data do facto tributário era de € 981 494,52, valor vigente desde 2010 até 18.12.2012 (cf. probatório, pontos B e C) e não € 1 054 800,00 valor vigente em 31 Dezembro 2012, pelo que, só por esse facto, a propriedade do imóvel em causa nunca estaria abrangida pela norma de incidência da verba 28 da TGIS. (fim de citação).".

É este julgamento que aqui se reitera, convictos que estamos da bondade da solução encontrada para a questão colocada, razão pela qual haverá que negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, que bem julgou.

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação Judicial. Tempestividade. Revisão oficiosa.

Sumário:

I — Não apenas o pedido de revisão apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa, mas também o pedido de revisão oficiosa da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços apresentado no prazo de 4 anos, aproveitam ao sujeito passivo para efeitos de lançar mão da impugnação judicial.

II — O "erro imputável aos serviços" a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro.

Processo n.º 886/14-30.
Recorrente: A……, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……, Lda., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 31 de Janeiro de 2014, que, na impugnação judicial por si deduzida do indeferimento de pedido de revisão oficiosa de liquidação de IRC relativa ao ano de 1999, no montante de €347.060,19, julgou verificada a *excepção de caducidade do direito de deduzir impugnação*, absolvendo *a Fazenda Pública do pedido.*

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

A) A douta sentença sob recurso interpreta e aplica erradamente o preceituado no art. 78.º, n.º 1, da LGT, ao considerar que os fundamentos alegados pela recorrente no pedido de revisão da liquidação impugnada não se subsumem à noção de erro imputável aos serviços

B) Constitui erro imputável aos serviços, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do art. 78.º da LGT, toda e qualquer ilegalidade de actos tributários de liquidação que não seja imputável ao contribuinte.

C) a interpretar-se a norma ínsita no n.º 1 do art. 78.º da LGT em termos restritivos que constam da douta sentença sob recurso, a mesma é inconstitucional por violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da tutela jurisdicional efectiva

D) O pedido de revisão foi apresentado, pois, tempestivamente, do mesmo modo que tempestivamente foi apresentada a impugnação judicial

Nestes termos e nos demais de direito, deve ser concedido provimento ao presente recurso, com a consequente revogação da douta sentença recorrida e a final procedência da impugnação, como é de JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 151 e 152 dos autos, concluindo no sentido *de que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para apreciação do mérito da causa.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É apenas a de saber se, como decidido, é intempestiva a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação oficiosa de IRC sindicado.

5 – Matéria de facto:

A decisão recorrida deu por assentes os seguintes factos, tidos como relevantes para a decisão da questão prévia da caducidade do direito de impugnar:

A) A impugnante foi liquidado adicionalmente o IRC de 1999, liquidação com o n.º 200318310019436, emitida em 18/11/2003, no montante de €347.060,19, com o prazo limite de pagamento voluntário em 18/01/2004, cf. PA junto aos autos.

B) Em 08/10/2003 a Impugnante apresentou pedido de revisão nos termos do art. 91.º da Lei Geral tributária (LGT), que por falta de acordo resultou na liquidação adicional aqui impugnada e supra identificadas, cf. PA junto aos autos.

C) Em 2005 a Impugnante apresentou um pedido de revisão da liquidação adicional supra identificada, tendo dado origem ao processo n.º 3326/2005, nos termos do art. 78.º da LGT com os seguintes fundamentos:

"não se verificam os pressupostos legalmente definidos para a utilização de métodos indirectos;

o concreto método indirecto utilizado na sequência do parecer do perito da administração tributária não só não está fundamentado como não satisfaz as exigências legais relativas a tal metodologia de tributação;

ocorreu ilegal alteração nas decisões do procedimento de revisão da fixação inicialmente efectuada;

a quantificação por métodos indirectos enferma de erro que os rácios que resultam da fixação efectuada evidenciam;

a fixação efectuada com recurso a métodos indirectos enferma de injustiça grave e notória", cf. PA junto aos autos e fls. 32 e 33 da PI.

D) Tal pedido mereceu despacho de indeferimento em 26/09/2007 e notificado à impugnante pelo ofício n.º 7334 de 26/11/2007, cf PA junto aos autos.

E) A presente impugnação foi remetida em 27/02/2008, por fax, para este TAF, cf. fls. 2 dos autos.

6 – Apreciando.

6.1 Da caducidade do julgada extemporaneidade da impugnação judicial

A decisão recorrida, a fls. 120 a 124 dos autos, julgou verificada a excepção de caducidade do direito de impugnar, suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação e corroborada pelo Ministério Público em 1.ª instância, no entendimento de que tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado para além do prazo de *reclamação administrativa,* e atento a que os fundamentos do pedido são de *ilegalidade da liquidação, a intempestividade do pedido de revisão oficiosa afecta o prazo para a apresentação da presente impugnação que, em consequência, tem de se considerar intempestiva* (cfr. decisão recorrida, a fls. 124 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, imputando à decisão recorrida *erro de julgamento* ao considerar *que os fundamentos alegados pela recorrente no pedido de revisão da liquidação impugnada não se subsumem à noção de erro imputável aos serviços,* alegando que para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT constitui *erro imputável aos serviços toda e qualquer ilegalidade de actos tributário de liquidação que não seja imputável ao contribuinte,* que a *interpretação restritiva* do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT adoptada pela decisão recorrida é *inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da tutela jurisdicional efectiva,* concluindo ter sido tempestivamente apresentado o pedido de revisão e a impugnação judicial do seu indeferimento.

O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto no seu parecer junto aos autos pronunciou-se no sentido no provimento do recurso.

Vejamos.

Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT "por iniciativa de administração tributária" pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º n.º 1 e 2, alínea d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro do prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação "por iniciativa de administração tributária".

É que, contrariamente ao decidido, tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que *existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração,* sendo que *esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer um dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro, conforme se deixou explicado, entre outros, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 12/12/2001, no recurso n.º 026233, pois «havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta*

imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que *«a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços***.** - cfr., por todos, o Acórdão deste STA de 14 de Março de 2012, rec. n.º 1007/11, e numerosa jurisprudência aí citada.

Mal andou, pois, a decisão recorrida ao julgar caducado o direito de deduzir impugnação em razão da intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado, pois que este o não foi intempestivamente.

Em consequência, haverá que, no provimento do recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à primeira instância para que prossigam, se a tal nada mais obstar.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, baixando os autos ao tribunal "a quo" para que prossigam, se a tal nada mais obstar.

Sem custas, pois a Fazenda Pública não contra-alegou.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Ana Paula Lobo* — *Fonseca Carvalho.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Processo n.º 926/13-30.

Recorrente: Direcção de Serviços de Reembolsos do Imposto sobre o Valor Acrescentado e Despesa.

Recorrido: A……., Lda.

Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A……., Lda., identificada nos autos, representada pelo Administrador de Insolvência, deduziu no TAF do Porto, acção administrativa comum, requerendo o pagamento do reembolso do IVA no montante de € 19.465,99, contra o ministério das Finanças.

2. Por sentença do TAF do Porto, a entidade recorrida foi condenada a proceder ao pagamento do reembolso requerido, no prazo de 60 dias, concluindo-se que as normas decorrentes do Despacho normativo nº. 53/2005, de 15/12, não são de aplicar ao caso em análise, por inviabilidade de apresentação de declaração periódica de IVA e ainda se concluindo pela legitimidade do pedido formulado.

3. Não se conformando, a Fazenda Pública veio recorrer para este STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

1 — A douta sentença recorrida refere que a lei obriga os sujeitos passivos a instruir os seus pedidos de reembolso com documentos passíveis de legitimar a sua concessão.

2 — No entanto, o que se constata é que a referida sentença não retirou da lei nem dos factos ocorridos e assentes como provados nos presentes autos, as conclusões que se impunham ao decidir como decidiu pela legitimidade do reembolso solicitado pela A.

3 — Na verdade, a última declaração periódica entregue pela A. (declaração n.º 162 002 604 542 453) reporta-se ao mês de Fevereiro de 2006, quando a cessação da actividade da empresa foi reportada a 3 de Maio de 2006 — estando em falta a entrega das declarações periódicas referentes aos meses de Março, Abril e Maio do referido ano de 2006.

4 — A douta sentença recorrida ignorou essa circunstância ao decidir pela legitimidade do reembolso, ordenando o seu processamento no prazo de 60 dias.

5 — A douta sentença recorrida fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação do direito aos factos pelo que não deve ser mantida.

6 — A douta sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação aos factos violando entre outras disposições legais, nomeadamente, os artigos 22º, n.º 4, 6 e 11 e 28º, n.º 1 - c) (actual artigo 29º) do Código do IVA.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas. deve ser concedido provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com todas as legais consequências.

4. Não houve contra-alegações.

5. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se pelo provimento do recurso, de acordo com o parecer que se segue:

A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, exarada a fls. 95/104, em 28 de Dezembro de 2012.

A sentença recorrida julgou procedente a AAE intentada contra o MF — DSRID a pedir o reembolso de IVA relativo a 2005, no entendimento de que as normas decorrentes do DN n.º 53/2005, de 15/12 não são de aplicar no caso em análise, por inviabilidade de apresentação de declaração periódica de IVA e considerando a legitimidade do pedido formulado nenhum impedimento existe a que seja decretado o reembolso do peticionado IVA.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 113/114, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 690.º/1 do CPC, ex vi do artigo 140.º do CPTA e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Em função do probatório constata-se, nomeadamente, que:

1. A última declaração periódica entregue pela A. reporta-se ao mês de Fevereiro de 2006.

2. A cessação da actividade da empresa está reportada a 3 de Maio de 2006.

Facilmente se conclui assim que estão, ainda, em falta as declarações periódicas de Março, Abril e Maio.

Ora, o reembolso do IVA obedece aos formalismos previstos nos artigos 22.º, 28.º, 40.º do CIVA, 14.º do DL 229/95, de 11 de Setembro e DN 53/2005, sendo certo que a recorrida não fundamenta a sua pretensão em qualquer norma especifica do CIRE (ou qualquer outra) que disponha normativamente em contrário ou derrogue o regime de reembolsos de IVA.

Na verdade, parece-nos certo que:

1 - A restituição do crédito existente em conta corrente no quantitativo de € 19.465,99, só pode ser conseguida se:

- Previamente, for preenchida e entregue a declaração periódica prevista no art. 28.º do CIVA e em obediência ao disposto no art. 14.º do DL 229/95, de 11/09 e DN 53/2005.

- Após a solicitação do respectivo reembolso e porque se desconhece se o mesmo tem existência real e/ou está correcto, é necessário que esse valor seja confirmado o infirmado pelos serviços competentes da Inspecção Tributária, uma vez que qualquer crédito de IVA tem natureza meramente contabilística, dado resultar do preenchimento de declarações periódicas por parte dos sujeitos passivos.

É certo que da decisão que, eventualmente, venha a indeferir o reembolso cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial (artigo 22.º/3 do CIVA).

Portanto, afigura-se certo que a AAE não é o meio adequado para o recorrente obter o reembolso do IVA, sendo, também, certo que não está demonstrado, através do meio procedimental adequado, o dever da AF de reembolsar o montante peticionado.

Não estando, assim, reunidos os pressupostos necessários para a recorrida obter o pretendido reembolso do IVA, a pretensão daquela não pode deixar de improceder.

A sentença recorrida merece, pois, censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida e absolver-se a Ré do pedido.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. A Autora apresentou em 28.03.2006, via Internet, declaração periódica — Modelo 8 para efeitos de IVA, daí resultando um crédito de imposto no montante de €19.465,99 — cfr. fls. 18 dos autos.

2. Pelo Tribunal judicial de Lousada foi proferida em 6 de Março de 2003 sentença nos autos instaurados com o n.º 1977/05.0TBLSD, relativamente à aqui Autora, nos seguintes termos:

"(…)

Pelo exposto, julgo procedente o pedido formulado e, ao abrigo do disposto no artº 20º, n.º 1, do C.I.R.E, declaro a insolvência de A……, Lda, com sede no Lugar de ……, ……, Lousada.

(...)

Nomeio administrador da Insolvência o Exmº Sr. Dr. ……, economista, com escritório em Gondomar. (...)"— cfr. fls. 6 a 12 dos autos.

3. Na sequência da sentença descrita em 2., em 3.05.2006 realizou-se no Tribunal Judicial de Lousada a assembleia de credores, tendo sido deliberado o seguinte:

"(…)

Atenta a posição assumida pela assembleia de credores e o parecer do Sr. Administrador da Insolvente homologo o relatório de contas apresentado pelo Sr. Administrador da Insolvente e decreta-se a imediata liquidação da Insolvente (...)" — cfr. fls. 14 a 17 dos autos.

4. Em 5 de Julho de 2006 a Autora formulou requerimento dirigido ao Director do Serviço de Reembolso de IVA, juntando para o efeito cópia da declaração de IVA n.º 162 002 604 542 43, nos seguintes termos:

"(…)

……, Administrador de Insolvência nomeado nos autos no processo acima referenciado, vem respeitosamente EXPÔR e REQUERER a V. Ex.ª o seguinte:

a) O contribuinte ……, A……, LDA, foi declarado insolvente por sentença de 06-03-2006, do 1º Juízo do tribunal Judicial de Lousada;

b) Em 03-05-2006 realizou-se a Assembleia de Credores que deliberou pela cessação e liquidação da insolvente;

c) A insolvente apresenta, conforme cópia da declaração Modelo B que se junta, um crédito de IVA no valor de 19 465,99€;

d) Nestes termos, uma vez que o contribuinte cessou a actividade e foi dissolvido, não pode utilizar o reporte do crédito de IVA;

e) O referido valor pertence à massa insolvente;

Face ao exposto, REQUER a V Ex.ª se digne mandar proceder ao reembolso do crédito de IVA de 19 465,99€, a favor massa insolvente, emitindo o respectivo cheque a favor de "Massa Insolvente de A……, Lda", e enviá-la para a morada do aqui Administrador de Insolvência. (...)" — cfr. fls. 32 dos autos.

5. Em resposta ao requerimento descrito em 4., a Divisão de Reembolsos do IVA e Despesa remeteu em 21.08.2006 ao Administrador de insolvência o oficio n.º 83561 com o seguinte teor:

"(…)

Assunto: REEMBOLSOS DE IVA

Em resposta ao solicitado na petição datada de 29/06/2006, tenho a honra de informar V. Ex.ª do seguinte:

Por consulta ao sistema informático, à opção do cadastro, verifica-se que o sujeito passivo A……, Lda, NIPC ……, não tem a sua actividade cessada para efeitos de IVA.

Nesta conformidade, deverão ser cumpridas todas as obrigações declarativas previstas no Código do IVA, designadamente, o envio das declarações periódicas a que se refere o seu art.º 28.º, até que seja declarada a respectiva cessação.

Para efeitos de declarar a cessação da actividade deverá dirigir-se a um Serviço de Finanças ou outro legalmente autorizado (loja do cidadão).

Deverá, ainda, de acordo com o disposto no art.º 30º do CIVA, proceder à entrega de declaração de alterações, a fim de alterar a denominação social do sujeito passivo para "Insolvente de A……, Lda", bem como indicar a sua identificação fiscal na qualidade de Administrador de insolvência.

Quanto ao crédito de IVA existente na conta corrente do sujeito passivo, o respectivo reembolso deverá ser solicitado numa próxima declaração periódica a enviar aos serviços do IVA, tendo em atenção o cumprimento dos procedimentos previsto no Despacho Normativo n.º 53/2005 de 15/12.

Mais se informa, que o crédito será pago à Massa Insolvente se e depois de verificada a sua legitimidade, bem como o cumprimento das normas aqui referidas. (...)"— cfr. fls. 34 dos autos.

6. Em 15 de Janeiro de 2007 foram apresentados os presentes autos neste Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. — cfr. fls. 1 e 2 dos autos.

7. Em 15 de Fevereiro de 2007, o Administrador da Insolvência procedeu ao envio da declaração de cessação ao Ministério das Finanças, para feitos de IVA e de IRC com efeitos reportados a 3.05.2006 — cfr. fls. 36 e 37 dos autos.

Foi perante a factualidade dada como provada que o mº juiz "a quo" analisou a questão que consistia em decidir se o autor requerente do reembolso resultante do crédito de IVA no montante de €19 465,99 tinha ou não agido de acordo com as normas exigidas pelo Código do IVA para a obtenção do referido reembolso.

E concluindo que a dedução do imposto constitui um dos pilares do CIVA entendeu que o reembolso consiste na restituição pelo Estado do crédito do imposto a favor do sujeito passivo desde que verificado o condicionalismo previsto no artigo 22 do citado diploma legal.

E verificando que no caso era patente a legitimidade do autor e não ocorria impedimento para a efectivação do reembolso julgou a acção procedente e condenou a entidade requerida ao pagamento do reembolso peticionado.

A Fazenda Pública não se conforma com esta decisão e como se vê das conclusões do recurso entende que o tribunal "a quo" fez errado julgamento de direito por incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 22, nºs 4 e 6 e 28/1 hoje 29 do CIVA.

Do Direito

Questão prévia

No caso dos autos como se a recorrente considera que o Tribunal "a quo" ignorou as faltas de entrega das declarações periódicas de IVA relativas aos meses de Março Abril e Maio e que sendo assim o direito ao reembolso não se mostra justificado.

Perante tal facto e afigurando-se-nos que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito foram as partes notificadas para se pronunciarem sobre a eventual incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal.

A Fazenda pública respondeu reafirmando que o recurso tinha apenas como objecto a errada interpretação e aplicação das normas do CIVA identificadas.

Ora, pesem embora as razões da recorrente em contrário, a prova da falta da entrega das aludidas declarações ditas em falta é matéria de facto.

É pelas conclusões de recurso que o Tribunal "ad quem" delimita o âmbito das questões que deve apreciar, estando ainda obrigado a conhecer de todas aquelas que sejam de conhecimento oficioso.

Como se constata das alegações de recurso e designadamente das conclusões 3ª) e 4ª) a recorrente questiona o não preenchimento dos requisitos do autor legitimadores do direito ao reembolso do IVA.

O conhecimento do mérito do recurso envolve assim também matéria de facto.

- A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável "ex vi" do artigo 2-º alínea c) do CPPTributário. A competência é pressuposto processual de conhecimento oficioso, pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação.

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal "ad quem" tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre o erro na sua valoração por falta insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos.

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo do Norte.

- A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça no mínimo.

Notifique

Lisboa, 19 Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Francisco Rothes — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

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

Processo n.º 967/14-30.
Recorrente: A……., L.da
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A……., LDA, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a reclamação judicial que deduziu contra o acto praticado pelo órgão de execução fiscal, de indeferimento do pedido de dispensa parcial de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal que contra si foi instaurada para cobrança de dívidas provenientes de actos de liquidação de IRC referentes aos anos de 2007, 2008 e 2009, no montante global de € 1.456.141,21.

Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A - A douta sentença recorrida julgou improcedente o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de dispensa parcial de garantia com fundamento na recorrente não ter feito prova de que não foi por culpa sua que o património é insuficiente para prestação de garantia.

B - Entendimento adotado na douta sentença recorrida da falta de prova de culpa da recorrente, por não ter sido demonstrada de forma inequívoca e direta uma relação necessária entre o montante das dívidas e o património do devedor.

C - Entendimento este, da forma de provar a falta de culpa do devedor na insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis, que torna inexequível o uso do direito à dispensa de garantia.

D - Com efeito, a exigência ao devedor fiscal de uma relação necessária entre o montante da dívida e o seu património e que demonstre que não tem culpa na insuficiência ou inexistência de património para prestação de garantia apenas é exigível quando se trate de dívidas por si declaradas e ou apuradas.

E - Tratando-se de dívidas que provêm de liquidações adicionais (como é o caso dos autos) não é possível nem exigível que o devedor prove a existência duma relação necessária entre o montante da dívida e o seu património para que não seja responsabilizado pela prestação de garantia.

F - Resultando o maior ou menor património do devedor da conjugação de diversos fatores, quer internos quer externos à própria empresa, aquele não conseguirá dar cumprimento ao requisito da prova de falta de culpa na insuficiência de património para prestação de garantia ao credor tributário na estrita medida em que ele próprio não controla os fatores do seu crescimento.

G - Atendendo a que a quantificação e valorização, em termos contabilísticos, do valor de uma empresa é dado pelo valor da sua situação líquida, significa que aquela que apresente anualmente valores de situação líquida positivos idênticos de uns anos para outros usufrui de estabilidade.

H - Usufruindo de estabilidade o devedor que apresenta uma situação líquida positiva, tal fato traduz que não é por culpa sua que o património é insuficiente para prestar garantia.

I - Encontrando-se provado nestes autos que o património da recorrente é igual antes e depois da instauração das execuções fiscais, a recorrente apenas vislumbra que lhe seja possível demonstrar que a insuficiência de bens para prestar garantia não é da sua responsabilidade mediante a invocação de fatos que não lhe permitiram que antes da prestação de garantia estivesse ao seu alcance ter aumentado o seu património, de modo a que este fosse suficiente para garantia da dívida.

J - Só que a invocação dos factos que não permitiram ao devedor ter obtido o património que fosse suficiente para garantia da dívida pressupõe uma condição que não é controlável nem previsível pelo próprio devedor.

K - O fato de competir ao devedor provar que não foi por culpa sua que o património não é insuficiente ou inexistente para prestar garantia, terá de ter em conta um grau de exigência menor e inferior na avaliação e julgamento da própria prova.

L - Encontrando-se penhorado e hipotecado todo o património da empresa de natureza móvel e imóvel, exceto os créditos de clientes e as contas bancárias, cujos valores são muito inferiores ao próprio valor a garantir de € 1.300.716,80, e não tendo a recorrente praticado atos destinados a colocá-la em condições de não ter meios para prestar garantia à Autoridade Tributária, tal circunstancialismo traduz uma situação de falta de responsabilidade do devedor pela insuficiência de bens penhoráveis para garantia da dívida.

M - A douta sentença recorrida violou a parte final do n.º 4 do artigo 52º da LGT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

1.2. A Fazenda Pública apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

I. A douta sentença recorrida julgou improcedente o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de dispensa parcial de garantia por não estar reunido o pressuposto a que alude a parte final do artigo 52º, n.º 4, da LGT;

II. Se bem compreendemos, o ora R. alega apresentar uma situação económico financeira estável nos últimos anos para daí inferir a sua alegada irresponsabilidade pela insuficiência do património para garantir a dívida exequenda;

III. O Mmº Juiz *a quo* concluiu o seu douto entendimento no sentido de que a reclamante não convocou factos que permitissem sustentar que a insuficiência de bens não era da sua responsabilidade, pois que se limitou a alegar que o património que existia antes da data limite de pagamento das dívidas em execução era o mesmo património que está penhorado e hipotecado pelas Finanças e a alegar que a situação anual económica e fiscal da reclamante, nos últimos exercícios, se teria mantido idêntica.

IV. O facto do património ser o mesmo no momento anterior e posterior à instauração, não foi entendido pelo Mmº Juiz como permitindo evidenciar que a insuficiência de bens não foi da sua responsabilidade.

V. Pois, ainda segundo o entendimento do Mmº Juiz, o legislador pretendeu estabelecer uma relação necessária entre o montante das dívidas tributárias e o património do devedor tributário.

VI. Ora, com o devido respeito, o entendimento do ilustre julgador deve prevalecer na ordem jurídica.

VII. Com efeito, a estabilidade da situação patrimonial da sociedade nos últimos anos não consubstancia um facto de onde se possa inferir, com o devido respeito, a irresponsabilidade da executada na insuficiência do património,

VIII. Imagine-se, por mera hipótese académica, que a situação patrimonial da sociedade poderia inclusivamente ter sofrido uma diminuição considerável devido a ter cumprido com o pagamento da dívida exequenda de determinado processo de execução fiscal.

IX. Outrossim, a situação financeira aparentemente estável da sociedade poderia, com o devido respeito, significar, tal como a FP pugnou em articulados anteriores, que a sociedade não apresenta uma situação de insuficiência patrimonial e que os montantes que constam das rubricas de capital próprio da sociedade poderiam ter sido relevados para esse efeito.

X. Vem ainda a R., nesta sede, alegar não ser possível nem exigível ao devedor a prova com base na existência duma relação necessária entre o montante da dívida e o seu património, quando se está perante dívidas provenientes de liquidações adicionais.

XI. Acontece, porém, que a informação sobre a proveniência das dívidas tributárias não consta da matéria dada como provada.

XII. Nem tão pouco se tratou de matéria levada ao probatório, pois nem sequer foi indicada na petição inicial.

XIII. Pelo que o Mmº Juiz *a quo* não poderia, inevitavelmente, valorar tal factualidade no seu douto juízo.

XIV. Pelo exposto, entende a Fazenda Pública que a decisão sob recurso deve ser integralmente cumprida, porque de JUSTIÇA e de DIREITO.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto no Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso com o seguinte discurso argumentativo:

«1. O Ac. deste STA- Pleno de 17/12/2008, proc. n.º 327/08 não deixa margem para dúvidas: "É sobre o executado que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido. A eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição àquele do ónus da prova respectivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do art. 344º do CC".

2. Ora, da matéria de facto fixada e da qual este Tribunal Superior tem que partir para aplicação do direito, não resulta que a ora recorrente tenha feito qualquer prova da sua irresponsabilidade para a verificação da insuficiência ou inexistência de bens.».

1.4. Pela Relatora foi suscitada, oficiosamente, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste tribunal para o conhecimento do recurso, por se lhe afigurar que este não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Notificadas que foram as partes para se pronunciarem sobre a questão, veio a Recorrente afirmar que pretendia a remessa dos autos para o TCA Sul – cfr. fls. 505 dos autos.

1.5. Com dispensa de vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

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

A) No dia 10/06/2011, foram instaurados no Serviço de Finanças de Caldas da Rainha os processos de execução fiscal n.º 1350201101043498 e apensos (1350201101043544 e 1350201101043552), contra a reclamante, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de actos de liquidação de IRC de 2007, 2008 e 2009, no montante global de € 1.456.141,21 (um milhão, quatrocentos e cinquenta e seis mil, cento e quarenta e um euros, e vinte e um cêntimos) - processo de execução fiscal apenso.

B) Na sequência de despacho do chefe de finanças datado de 06/09/2011, para garantia da quantia mencionada no ponto anterior, foi efectuada a penhora dos seguintes bens:

1 - Veículos automóveis com as matrículas QP-……, …….-XT, ….-DQ-……, ……-GA, ……..-Ql-I, ……..-OU e ……-NH.

1.1. O imobilizado constante do seu mapa de amortizações, com o valor líquido de € 105.720,60.

2 - Fracção autónoma designada pela letra "A" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 4818, com o VPT actual de € 53.858,70, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

3 - Fracção autónoma designada pela letra "B" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 4818, com o VPT actual de €53.858,70, a qual,.com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

4 - Fracção autónoma designada pela letra "AC" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 34.496,88, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

5 - Fracção autónoma designada pela letra "AF" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de £ 50.837,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

6 - Fracção autónoma designada pela letra "AS" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €29.589,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

7 - Fracção autónoma designada pela letra "AH" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €82.211,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

8 - Fracção autónoma designada pela letra "AI" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €64.926,75, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

9 - Fracção autónoma designada pela letra "B" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 7.179,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

10 - Fracção autónoma designada pela letra "C" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VFT actual de € 6.681,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

11 - Fracção autónoma designada pela letra "CF" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 12.543,38, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

12 - Fracção autónoma designada pela letra "Cl" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €12.149,13, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

13 - Fracção autónoma designada pela letra "CJ" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 6.847,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

14 - Fracção autónoma designada pela letra "CL" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €4.731,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

15 - Fracção autónoma designada pela letra "CM" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €4.731,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

16 - Fracção autónoma designada pela letra "E" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €3.133,25, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

17 - Fracção autónoma designada pela letra "G" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 5.270,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

18 - Fracção autónoma designada pela letra "1" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia …… sob o artigo 5141, com o VPT actual de €9.011,13, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

19 - Fracção autónoma designada pela letra "J" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €5.218,63, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

20 - Fracção autónoma designada pela letra "N" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €4.575,38, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

21 - Fracção autónoma designada pela letra "O" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €3.631,25, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

22 - Fracção autónoma designada pela letra "A" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €51.870,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

23 - Fracção autónoma designada pela letra "D" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 7.096,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

24 - Fracção autónoma designada pela letra "P" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia …… sob o artigo 5141, descrita na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça sob o n.º 1420/……. - com o VPT actual de €4.295,25, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

25 - Fracção autónoma designada pela letra "O" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia …….. sob o artigo 5141, descrita na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça sob o n.º 1420/…….. - com o VPT actual de €5.426,13, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

26 - Fracção autónoma designada pela letra "R" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia …….. sob o artigo 5141, descrita na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça sob o n.º 1420/……. - R, com o VPT actual de €4.253,75, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

27 - Fracção autónoma designada pela letra "B" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €19.910,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

28 - Fracção autónoma designada pela letra "C" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €59.280,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

29 - Fracção autónoma designada pela letra "D" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de € 47.670,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

30 - Fracção autónoma designada pela letra "E" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de € 34.700,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

31 - Fracção autónoma designada pela letra "F" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €53.720,00,

a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

32 - Fracção autónoma designada pela letra "O" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €47.670,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

33 - Fracção autónoma designada pela letra "H" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de € 34.700,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

34 - Fracção autónoma designada pela letra "1" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de € 53.720,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

35 - Fracção autónoma designada pela letra "J" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €47.670,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

36 - Fracção autónoma designada pela letra "L" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €34.700,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

37 - Fracção autónoma designada pela letra "M" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5295, com o VPT actual de €53.720,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

38 - Fracção autónoma designada pela letra "H" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia de ……. sob o artigo 2660, com o VPT actual de € 15.772,91, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontra livre de ónus e encargos.

39 - Fracção autónoma designada pela letra "AA" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141 com o VPT actual de €29.340,50, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontrava livre de ónus e encargos.

40 - Fracção autónoma designada pela letra "AN" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141 com o VPT actual de €20.117,13, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontrava livre de ónus e encargos.

41 - Fracção autónoma designada pela letra "BL" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 103.640,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontrava livre de ónus e encargos.

42 - Fracção autónoma designada pela letra "F" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de € 7.947,25, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontrava livre de ónus e encargos.

43 - Moradia unifamiliar inscrita na matriz da freguesia ……. sob o artigo 3016, com o VPT actual de € 86.150,00, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontrava livre de ónus e encargos.

44 - Fracção autónoma designada pela letra "O" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, com o VPT actual de €3.631,25, a qual, com excepção das penhoras e hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional, se encontrava livre de ónus e encargos.

45 - Fracção autónoma designada pela letra "P" do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia ……. sob o artigo 5141, descrita na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça sob o n.º 1420 / ……. - com o VPT actual de € 4.295,25, a qual, com excepção das penhoras a favor da Fazenda Nacional, se encontrava livre de ónus e encargos (fls. 257/420 do PEF apenso).

C) No dia 03/11/2011, ponderado o valor global dos bens identificados no ponto B (€ 947.709,48) e o valor da garantia a prestar (€ 2.361.426,20), o chefe de finanças proferiu despacho a determinar a penhora do activo imobilizado da reclamante (fls. 438 do PEF apenso).

D) No dia 04/10/2011, o chefe de finanças proferiu despacho ordenando a constituição de hipotecas legais sobre os veículos automóveis identificados no ponto C (fls. 452 do PEF apenso).

E) Na mesma data, foi efectuada a penhora de bens móveis encontrados na sede da reclamante, descritos a fls. 455 do PEF apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, aos quais foi atribuído o valor de € 113.000,00 (fls. 455 do PEF apenso).

F) No dia 06/10/2011, o chefe de finanças proferiu despacho ordenando a constituição de hipotecas legais sobre os bens imóveis identificados no ponto C (fls. 472 do PEF apenso).

G) No dia 02/11/2011, o chefe de finanças proferiu o despacho constante de fls. 702 do PEF apenso, determinando a concessão de dispensa parcial da garantia à reclamante, no valor de € 1.300.716,80, com suspensão da execução fiscal, considerando estar penhorado todo o património da empresa de natureza móvel e imóvel, e a prestação de garantia bancária poder determinar encargos ou prejuízos irreparáveis, uma vez que a reclamante requereu que não fossem penhorados todos os créditos e contas bancárias, por risco de encerramento (fls. 702 do PEF apenso).

H) No dia 07/01/2013, a reclamante requereu a renovação da dispensa de prestação de garantia relativamente à parte não garantida pelas penhoras efectuadas no processo de execução fiscal, considerando que a dispensa parcial de garantia havia caducado e mantendo-se os pressupostos que justificaram a anterior concessão (fls. 810/821 do PEF apenso).

I) No dia 01/02/2013, o chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Leiria proferiu despacho de indeferimento deste requerimento, por extemporaneidade do pedido e não verificação dos pressupostos da dispensa, com os termos que constam de fls. 930 do PEF apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fis. 930 do PEF apenso).

J) Apresentada reclamação junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, processo n.º 426/13OBELPA foi a mesma julgada improcedente, por decisão datada de 17/06/2013, já transitada em julgado (fls. 18/21).

K) No dia 16/04/2013 a reclamante apresentou pedido de dispensa parcial de garantia relativamente à parte não garantida pelas penhoras e hipotecas legais efetuadas no processo de execução fiscal com fundamento em facto superveniente (fls. 106/125).

L) No dia 09/05/2013, o chefe da Divisão da Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Leiria proferiu despacho de indeferimento do pedido mencionado no ponto antecedente, do qual consta o seguinte:

"Quanto ao mérito da questão, mantêm-se os pressupostos da primeira petição onde recaiu o meu despacho de 1 de fevereiro do corrente e que levaram ao indeferimento da petição (...) [A] executada não logrou provar o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe poderia causar, desde logo porque não resulta da petição os encargos que a mesma lhe acarretaria caso fosse apresentada (fosse ela qual fosse). Quanto à insuficiência de bens penhoráveis esta é somente um indício de uma possível falta de meios económicos pelo que aquela não determina necessariamente esta, sendo que ficou por demonstrar o nexo de causalidade entre eles. Mesmo que qualquer destes requisitos se verificasse (prejuízo irreparável ou falta de meios económicos) ficou por demonstrar a ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens. (...) Com esses fundamentos indefiro o pedido com base no n.º 3 do art. 170º do CPPT, não reconhecendo o direito à isenção da garantia no n.º 4 do art. 52º da LGT" - fls. 150/153.

M) Em 31/12/2011, a reclamante tinha em caixa a quantia de € 532,86, tinha em bancos a quantia de € 5.222,94, tinha a receber de clientes a quantia de € 296.405,23, tinha a pagar a fornecedores a quantia de € 200.370,41, tinha a receber do Estado a quantia de € 304.357,68, tinha dívidas em bancos e instituições financeiras na quantia de € 206.666,12, tinha dívidas perante outras entidades na quantia de 130.153,33, tinha activos fixos tangíveis na quantia de € 42.589,35, tinha dívidas de prestações suplementares na quantia de € 350.120,21, apresentando um resultado líquido do exercício de € 36.715,25 - Doc. 2 da petição inicial.

N) Em julho de 2012, a reclamante fez vendas no montante de € 63.086,48, fez compras a fornecedores de € 126.951,90, suportou custos com pessoal de € 21.014,21, suportou custos com fornecimentos e serviços externos de € 18.794,98, suportou custos de financiamento no valor de € 3.349,55, ascendendo a diferença entre proveitos e vendas do mês de julho de 2012 ao prejuízo de **- € 107.024,16** - Doc. 3 da PI.

O) Em agosto de 2012, fez vendas no montante de € 80.311.49, fez compras a fornecedores de € 141.794,05, suportou custos com pessoal de € 11.490,19, suportou custos com fornecimentos e serviços externos de € 5.686,52, suportou custos de financiamento no valor de € 1.740,30, ascendendo a diferença entre proveitos e vendas do mês de agosto de 2012 ao prejuízo de **- € 80,399,57** - Doc. 4 da PI.

P) Em setembro de 2012, a reclamante fez vendas no montante de € 105.622.42, -fez compras a fornecedores de €31.361,28, suportou custos com pessoal de €18.124,81, suportou custos com fornecimentos e serviços externos de € 6.370,09, suportou custos de financiamento no valor de € 3.849,25, ascendendo a diferença entre proveitos e vendas do mês de setembro de 2012 ao lucro de €45.916,99 - Doc. 5 da PI.

Q) Em outubro de 2012, a reclamante fez vendas no montante de €44.737,77, fez compras a fornecedores de € 105.594,31, suportou custos com pessoal de € 16.369,10, suportou custos com fornecimentos e serviços externos de € 13.701,76, suportou custos de financiamento no valor de € 1.419,44, ascendendo a diferença entre proveitos e vendas do mês de outubro de 2012 ao prejuízo de **-€92.346,84** - Doc. 6 da PI.

R) Em 31/10/2012, a reclamante tinha em caixa a quantia de € 9.953.15, tinha em bancos a quantia de € 37.274,09, tinha a receber de clientes a quantia de € 328.890,56, tinha a pagar a fornecedores a quantia de € 282.142,01, tinha a receber do Estado a quantia de €389.215,85, tinha dívidas em bancos e instituições financeiras na quantia de € 190.000,00, tinha dívidas perante outras entidades na quantia de 108.184,52, tinha activos fixos tangíveis na quantia de € 47.589,35, tinha dívidas de prestações suplementares na quantia de 350.120,21, apresentando um resultado líquido do período de €36.026,31 - Doc. 6 da PI.

S) Consta dos balanços e demonstrações de resultados dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, que o valor da situação líquida da reclamante foi respectivamente, de € 705.865,60, 717.720,55 e 770.673,24 - Docs. 2 a 6 da PI.

3. Cumpre apreciar e decidir prioritariamente a questão prévia da (in)competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para o conhecimento do recurso, tendo em conta que tal questão, a proceder, obsta ao conhecimento do seu objecto por este Tribunal, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 652º do actual Código de Processo Civil.

Tal como resulta da normatividade inserta no ETAF, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a ***matéria de direito*** [art. 26º, alínea b)], constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete conhecer "*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do art. 26º*" [art. 38º, alínea a)].

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

Deste modo, para aferir da competência, em razão da hierarquia, do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, perante elas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir ***questões de facto***. E conforme é jurisprudência pacífica, há necessidade de dirimir ***questões de facto*** quando o recorrente questiona o julgamento da matéria de facto levado a cabo na decisão recorrida, invoca factos que não foram julgados como provados ou invoca que aqueles que o foram não estão provados, ou manifesta divergência quanto às ilações, conclusões ou juízos de valor que se devam deles retirar.

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

No caso vertente, estamos perante uma reclamação judicial que a sociedade executada deduziu contra o acto do órgão de execução fiscal (OEF) de indeferimento do seu pedido de dispensa parcial de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas tributárias no montante global de € 1.456.141,21; indeferimento que se alicerçou na falta de prova, pela executada, dos pressupostos legais necessários para essa dispensa, já que, na óptica do OEF, não teria logrado provar *o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe poderia causar*, nem *a falta de meios económicos*, nem mesmo demonstrado *a ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens*.

Na reclamação que deduziu contra esse acto de indeferimento, a executada pediu a respectiva anulação com fundamento em erro nos pressupostos de facto, na medida em que, na sua óptica, se encontram reunidos todos os pressupostos para uma renovada dispensa na parte que excede o valor que se encontra garantido através da penhora e hipoteca de bens realizada pela administração tributária, não só porque todo o seu património se encontra já penhorado e hipotecado em garantia e o seu valor é insuficiente para garantir toda a dívida, como, também, porque não dispõe de meios e condições para prestar mais garantias, nomeadamente garantias bancárias, sendo que a penhora de créditos e de contas bancárias determinaria, necessária e imediatamente, a sua insolvência. E, além disso, defende que não teve culpa na falta de património para garantir a dívida exequenda e o acrescido.

Na sentença recorrida, o Mmº Juiz, depois de proceder ao julgamento da matéria de facto, julgou que perante a factualidade provada se tinha de considerar como verificado o primeiro requisito para a dispensa de garantia, afirmando que *«… os elementos financeiros carreados para os autos pela reclamante permitem, em primeira linha, a comprovação da insuficiência económica da reclamante para*

prestação da garantia aqui em equação, considerando que o montante a prestar não será inferior a € 1.300.716,80, montante objecto da primeira dispensa parcial. // Com efeito, consta dos balanços e demonstrações descritos que os resultados da reclamante, aliado à constatação de insuficiência de outros bens ainda não penhorados, permite claramente antever como inviável a apresentação de garantia no montante que se perspetiva virá a ser fixado. // Por outro lado, como decorre da própria posição da administração tributária no âmbito dos presentes autos de execução fiscal, tudo o que era possível penhorar foi penhorado, com exceção dos créditos da reclamante e dos saldos das respetivas contas bancárias.

Todavia, julgou que essa factualidade não lhe permitia dar por demonstrado o segundo requisito, isto é, que essa insuficiência não era da responsabilidade da executada, uma vez que *«... a circunstância do património da reclamante ser o mesmo no momento antes e depois da instauração da presente execução fiscal não nos permite evidentemente concluir que a insuficiência de bens não seja da sua responsabilidade. // Segundo decorre das citadas normas, o legislador quis estabelecer uma relação necessária entre o montante das dívidas tributárias e o património do devedor tributário. Caso este não possa responder por aquelas, terá de demonstrar o porquê dessa insuficiência. // E não que no momento anterior e posterior à constituição dessas dívidas, o seu património já não era suficiente para cobrir o respetivo pagamento.».* Razão por que julgou improcedente a reclamação.

A reclamante, ora recorrente, refuta esta decisão, por entender que, ao contrário do que foi julgado, ocorre igualmente o segundo requisito, na medida em que (i) estão em causa actos de *liquidação adicional* e, nessas situações, não é possível nem exigível que o devedor prove a existência duma relação necessária entre o montante da dívida e o seu património para que não seja responsabilizado pela prestação de garantia; (ii) a factualidade fixada permite concluir pela ausência de culpa sua na insuficiência de património para prestar garantia, uma vez que se encontra provado que o seu património é igual antes e depois da instauração das execuções fiscais e nas quais já foi penhorado e hipotecado todo o seu património *«de natureza móvel e imóvel, exceto os créditos de clientes e as contas bancárias, cujos valores são muito inferiores ao próprio valor a garantir de € 1.300.716,80, e não tendo a recorrente praticado atos destinados a colocá-la em condições de não ter meios para prestar garantia à Autoridade Tributária, tal circunstancialismo traduz uma situação de falta de responsabilidade do devedor pela insuficiência de bens penhoráveis para garantia da dívida*.».

O que significa que a recorrente não só invoca factos que não foram apurados e fixados (relativos à natureza adicional do acto de liquidação donde emerge a dívida exequenda) como contesta os juízos conclusivos fácticos emitidos pelo Mmº Juiz do Tribunal "*a quo*"e que expressou ao pronunciar-se sobre a questão da culpa desta sociedade na respectiva insuficiência patrimonial.

Com efeito, os juízos sobre se determinada conduta ou se os factos apurados nos autos traduzem ou não uma *situação de falta de responsabilidade do devedor pela insuficiência de bens penhoráveis para garantia da dívida*, constituem essencialmente juízos de facto, pois para os formular é necessário utilizar regras da vida e da experiência comum e não a apreciação directa ou indirecta de uma norma jurídica.

Ora, como se refere no acórdão deste STA de 13/5/2009, no recurso n.º 77/09, *«em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 122º, página 220, deve entender-se que os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei, são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.».*

Razão por que se conclui que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento, cabendo a competência para esse conhecimento à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul – arts. 26º, alínea b), e 38º, alínea a) do ETAF de 2002, e a 280º, n.º 1, do CPPT.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, indicando-se, nos termos do art. 18º n.º 3 do CPPT, como Tribunal competente o Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 1 UC.

*

Notifique e remeta os autos ao TCA Sul, uma vez que a recorrente já requereu a remessa para esse Tribunal – cfr. fls. 505 dos autos.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Incompetência em razão da hierarquia.

Sumário:

Se a recorrente contesta os juízos conclusivos fácticos emitidos pelo julgador do Tribunal "a quo", isto é, se manifesta divergência das ilações de facto retiradas pelo julgador da materialidade fáctica alegada na petição inicial e da materialidade fáctica fixada, ilações que constituem a base de raciocínio lógico-jurídico que conduziu o julgador a considerar desnecessária a produção de prova e a julgar improcedente o pedido de anulação do acto reclamado, então o STA é incompetente em razão da hierarquia.

Processo n.º 974/14-30.
Recorrente: Director de Finanças do Porto.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……, NIF …… veio recorrer judicialmente da decisão do Director de Finanças do Porto de 05/03/2014 que por avaliação indirecta fixou a matéria tributável em sede de IRS, no montante de € 707.985,48.

Por sentença de 07 de Maio de 2014, o TAF de Penafiel, julgou o recurso procedente e anulou a decisão recorrida por violação do princípio do inquisitório.

Inconformada com o assim decidido, reagiu o Director de Finanças do Porto, interpondo o presente recurso para o TCA Norte que por acórdão de 04 de Agosto de 2014, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando para o efeito, competente a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, para onde os autos foram remetidos, com as **seguintes conclusões das alegações:**

«A – Visa o presente recurso reagir contra a sentença de 07.05.2014 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou procedente o recurso da decisão de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos para o ano 2010 prevista no do art. 146-B do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), interposto pelo ora recorrido A…… e condenou o recorrido em custas do processo.

Impugnação da decisão quanto a custas

B – A sentença recorrida fixando o valor da causa, para efeitos de custas e outros previstos na lei, em €707.895,48, condenou o recorrido em custas do processo, pelo que o mesmo foi notificado para o pagamento de taxa de justiça no valor de €7.140,00 uma vez que não foi proferido despacho a dispensar o pagamento do remanescente

C – O valor remanescente será, segundo o artº 6, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais, considerado na conta final, "salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento."

D – Ora, conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional o valor da taxa de justiça devida pela utilização do sistema de justiça, devem situar-se dentro dos parâmetros constitucionais da garantia de acesso aos tribunais e da proibição do excesso (proporcionalidade), sob pena de inconstitucionalidade.

E – Por outro lado, essa exigência de proporcionalidade, de não arbitrariedade das custas judiciais, sob pena de violação do direito de propriedade, foi recentemente estabelecida pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

F – Por outro lado o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça no processo n.º 1319/12.3TVLSB-B.L1 Si decidiu no seguinte sentido:

"1. A cobrança de mais de €150.000 como contrapartida de tramitação processual, inserida no âmbito de procedimento cautelar — embora de valor muito elevado e reportado a relações jurídicas de grande complexidade substantiva – que se consubstanciou essencialmente na emissão e confirmação de

um juízo de inadmissibilidade de um recurso de apelação violaria os princípios da proporcionalidade e da adequação, e erigindo-se por isso em ilegítima restrição no acesso à Justiça.

2. A norma constante do n.º 7 do art.º 6º do RCP deve ser interpretada em termos de ao juiz ser lícito dispensar o vazamento, quer da totalidade, quer de uma fracção ou percentagem do remanescente da taxa de justiça devida a final pelo facto de o valor da causa exceder o patamar de €275.000, consoante o resultado da ponderação das especificidades da situação concreta (utilidade económica da causa, complexidade do processado e comportamento das partes), iluminada pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade. (Sublinhados nosso).

G – Ou seja, como bem refere aquele Acórdão, e numa interpretação conforme à constituição, aquela ressalva da parte final do n.º 7 do artº 6º do Regulamento das Custas Processuais deve ser entendida como atribuindo ao juiz o poder-dever de formular um juízo de proporcionalidade quanto ao montante das custas calculado segundo as regras do RCP e de reduzir, total ou parcialmente aquele montante na medida necessária para garantir aquela proporcionalidade.

H – No presente processo não foi proferida prova testemunhal ou proferidas alegações.

I – Pelo que fácil é de concluir que a decisão recorrida não abordou questões de grande complexidade.

J – Ora considera-se que no caso em apreço o remanescente da taxa de justiça a considerar na conta final ultrapassa os limites da proporcionalidade, pelo que se requer a reforma da sentença quanta a custas determinando a dispensa do pagamento do remanescente.

K – E porque assim, em cumprimento do princípio da adequação e da proporcionalidade, deveria ter sido proferido despacho de dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça, o que não se verificou.

L – A manter-se aquele valor de taxa de justiça cuja reforma agora se requer verifica-se uma violação dos princípios da proporcionalidade e da adequação, consubstanciando-se numa ilegítima restrição no acesso à justiça enquanto valores e princípios constitucionalmente consagrados.

M – Donde, ao abrigo da legislação invocada deve ser determina a reforma da sentença quanto a custas com dispensa de pagamento do remanescente.

A decisão recorrida

N – Decidiu o Tribunal a quo que:

"Em suma a falta de junção de documentos de prova relevantes para a decisão do procedimento e a prolação da decisão sem os mesmos, isto é, sem a análise e ponderação da relevância desses documentos para a decisão da realização da avaliação indirecta ou eventualmente para a não verificação dos pressupostos, determina a anulação dessa decisão por violação do princípio do inquisitório e consequente violação dos princípios da legalidade e da imparcialidade consagrados nos art.º 55.º e 58.º da LGT.

Assim, fica prejudicado o julgamento das demais questões suscitadas pelo Digno magistrado do Ministério Público e pelo recorrente."

O – Salvo melhor opinião, considera-se que a sentença recorrida incorre em erro na apreciação da matéria de facto e de direito.

Vejamos,

A questão em apreço

P – No âmbito da 01201300408, foi realizada uma acção de inspecção ao recorrido tendo por base os elementos recolhidos no âmbito dos actos inspectivos à empresa B……, LDA., onde foi apurado que, em 2010 foram depositados na conta bancária do recorrido no Montepio Geral cheques no montante global de € 129.820.00 sendo que no referido ano o recorrido não declarou esses rendimentos para efeitos fiscais.

Q – No ano de 2010 foram depositados cheques de pessoas colectivas na conta do recorrente …… do Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Portugal SA no valor de € 642,71,10, e 2010 foram efectuadas transferências bancárias no valor de €55.596,86 ordenadas por C……, SA a favor do recorrente, conforme melhor consta do anexo 2 do relatório final da Inspecção tendo o ora recorrido declarado para efeitos fiscais o rendimento ilíquido de € 22.990,15.

Das notificações ao recorrido para justificar a origem dos rendimentos

R – No âmbito da acção inspectiva foram efectuadas as seguintes notificações ao recorrido no ao abrigo do princípio da colaboração com a administração tributária previsto no artigo 59.º da LGT sentido de o mesmo se pronunciar sobre a discrepância entre os rendimentos que foram depositados na sua conta bancária e os rendimentos declarados para efeitos fiscais.

S – Por oficio n.º 29091/0505, de 07/05/2013 foi efectuado um pedido de esclarecimentos ao sujeito passivo, para no prazo de 10 dias justificar a natureza dos rendimentos recebidos da sociedade "B……, Lda.", em 2010, no montante global de € 129.820,00 solicitando-se ainda autorização aos Serviços de Inspecção Tributária para consultar ou solicitar junto de qualquer instituição bancária, sociedades financeiras ou instituições de crédito, todos os documentos e elementos bancários, relativos às contas de que seja titular, bem como aceder, por intermédio do Banco de Portugal, a outras contas abertas em instituições bancárias, sociedades financeiras ou instituições de crédito, em seu nome,

ou que possua autorização para movimentar. Este ofício veio devolvido com a indicação de "Não atendeu"/"Objeto não reclamado".

T – Por ofício n.º 35072/0505 e ao abrigo nºs 5 e 6 do artigo 39º do Código de Procedimento e de Processo Tributário repetiu-se a notificação anteriormente efectuada, que veio igualmente devolvido com a indicação de "Não atendeu"/"Objecto não reclamado".

- Pelo ofício n 74448/0505 de 2013-11-19 notificou-se o recorrido para no prazo de 10 dias, justificar a natureza dos rendimentos creditados em 2010 na sua conta bancária n.º …… do BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA PORTUGAL SA, NIF ……, líquidos dos montantes debitados identificados.

V – A 06/12/2013 o recorrente respondeu alegando em suma que não teve qualquer relação comercial com as entidades que promoveram os depósitos bancários na conta do BBVA, nem obteve qualquer vantagem com os fluxos daqui decorrentes ou qualquer acréscimo do seu património, dado que tais valores depois de recebidos eram de imediato canalizados para pagamento de responsabilidades bancárias assumidas pela "D……, Lda.", em decorrência dos contratos de leasing com diversas instituições ou de letras de favor que terceiros teriam aceite e que à "D……, Lda." cumpriria honrar as suas obrigações, disponibilizando-se nomeadamente para solicitar um conjunto de cheques que a Inspecção Tributária indicaria por amostragem para comprovar que foram depositados em conta da empresa "D……, Lda." ou de aceitantes de letras de favor.

W – Por ofício n.º 570/0505 de 2013-01-06 foi notificado o recorrido nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária, para no prazo de 15 dias exercer o direito de audição sobre o projecto de relatório final da inspecção.

X – Por ofício n.º 6648/0505 de 2014-01-29 (por fax e via postal) foi notificado o recorrido da prorrogação do prazo do direito de audição sobre o Projecto de Relatório da Inspecção Tributária da acção inspectiva efectuada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 01201300408, até ao prazo máximo de 25 dias (mais 10 dias), de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 60º da LGT.

52. Em 2014-02-10, o recorrido complementar o contraditório inicialmente exercido, procurando estabelecer um nexo de causalidade entre os influxos financeiros identificados no Projeto de relatório da Inspecção Tributária, creditados em 2010 na sua conta bancária n.º …… do BBVA e cheques emitidos da referida conta no mesmo período, os quais, tal como já foi referido anteriormente, serviriam para demonstrar que os beneficiários desses cheques seriam a "E……" (v.g. "D……, Lda.") ou entidades terceiras que tinham aceite letras de favor.

Vícios da sentença recorrida

Y – Considera o Recorrente que a douta decisão recorrida incorre em erro na apreciação da interpretação da repartição do ónus da prova no instituto da manifestação de fortuna previsto nos artigos 342, n.º 1, do C. Civil e artº.74.º e 89-A da LGT.

Z – Considera a sentença recorrida que a decisão de fixação da matéria colectável por métodos indirectos viola o princípio do inquisitório "por ter sido proferida antes da administração tributária ter diligenciado oficiosamente junto das entidades bancárias pela obtenção dos documentos bancários que foram invocados pelo recorrente no exercício do direito de audição e em que alegou que não os conseguia obter."

E que competia à administração tributária em obediência ao referido princípio do inquisitório diligenciar pela junção desses documentos ao procedimento, quer oficiosamente, quer por solicitação do recorrente.

Por isso a administração tributária não podia encerrar o procedimento de avaliação indirecta e determinar a fixação da matéria tributável do recorrente para efeitos de IRS do ano de 2010 sem ter diligenciado pela obtenção desses documentos ou então aguardar que o recorrente os apresentasse. Isto porque sendo esses documentos relevantes para a decisão e tendo a administração tributária conhecimento da sua existência, ela tinha obrigação de diligenciar ainda que oficiosamente pela sua obtenção pois só assim estava em condições de "no procedimento realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade matéria, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.

Não tendo realizado as diligências indispensáveis à obtenção desses documentos e tendo proferido a decisão final do procedimento, a administração tributária violou o artigo 58º" da LGT, fazendo com que a decisão recorrida padeça de ilegalidade por vício de violação de lei."

AA – A avaliação indirecta de rendimentos prevista no artº.89-A da LG aplica-se a situações típicas em que ocorrem factos que evidenciam uma capacidade contributiva manifestamente inconsistente com os rendimentos declarados.

BB – Sendo que, em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação e ao contribuinte a prova do excesso na sua quantificação (artigo 74.º n.º 3 da LGT).

CC – Ou seja o ónus de justificação dos rendimentos não compete à Administração Tributária mas sim ao sujeito passivo, independentemente da fase processual da aferição dos pressupostos legais para que possa haver lugar à avaliação indirecta dos rendimentos.

DD – Ou seja, a repartição do ónus da prova é determinado pelo regime substantivo que enforma a relação jurídica controvertida, nos termos gerais do artº.342, nº.1, do C. Civil e artº.74, da L.G. Tributária e vigora ao longo de todo o procedimento.

EE – De acordo com o princípio da legalidade administrativa incumbe à Administração Fiscal o ónus da prova da verificação dos requisitos legais das decisões jurídico-tributárias

FF – Aliás nesse sentido se tem pronunciado a jurisprudência:

GG – Conforme se refere no Acórdão do STA nº. 97/09, de 06.05:

"(…) O que mais sobressai do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A é que nesta classe de procedimento tributário há urna inversão do ónus da prova." Cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo patrimonial ou o consumo evidenciados."

HH – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 03275/09

"VII) – Assim, impõe-se concluir que a administração tributária cumpriu, acatando o princípio da legalidade Administrativa e em termos correspondentes ao disposto no art.º 342º do CC, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação e que o contribuinte não alcançou provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito.

IX) – A eventual dificuldade que possa resultar para a impugnante de provar que o valor escriturado corresponde ao real verificando-se excesso na quantificação levada a efeito pela AF com recurso à avaliação indirecta, não constitui obstáculo à atribuição daquele ónus à impugnante, pois essa dificuldade de prova não está legalmente prevista como determinando uma inversão do ónus de prova, como se extrai do disposto no artigo 344º, do Código Civil.

X) - Se a impugnante se arroga o direito à dedutibilidade de custos que diz terem sido desconsiderados pela AF, é sobre si que recai o dever de comprovar esses custos – artigo 74º, n.º 1, da LGT e sobre a AF apenas recairia o dever de corrigir os custos por via da correcção presumida dos proveitos se tivesse havido lugar a correcção nas vendas (número de imóveis vendidos), que não apenas dos valores declarados (contabilizados) das vendas."

II – Ora, no caso dos autos dúvidas não subsistem de que a Administração Tributária, no âmbito do princípio do inquisitório estabelecido no artº.58, da LGT, procedeu às diligências devidas e adequadas ao cumprimento das atribuições que lhe estão legalmente cometidas.

JJ – Dos elementos juntos aos autos verifica-se que desde 07/05/2013 que a Administração Tributária solicitou ao recorrente por diversas vezes os documentos justificativos do acréscimo patrimonial evidenciado.

KK – Sendo que era ao recorrente que lhe competia esse ónus e não à Administração Tributária tendo-lhe sido concedido um prazo razoável para que o mesmo juntasse os referidos documentos.

LL – Pelo que mal andou a sentença recorrida ao considerar que a Administração Tributária tinha o dever de oficiosamente obter documentos que supostamente justificariam o acréscimo patrimonial do recorrido.

MM – A Administração Tributária está vinculada aos prazos previstos na lei, em particular ao cumprimento dos prazos previstos nos artigos 60.º da LGT e do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, pelo que não poderia ter actuado de maneira diferente.

NN – Mas, mesmo que assim não se entendesse, uma eventual ilegalidade nesta sede não determinaria a anulação do acto final do procedimento por aplicação do princípio do aproveitamento do acto "Utile per inutile non vitiatuz".

Erro na apreciação da matéria de facto

OO – Considera a sentença recorrida que: Com efeito tais documentos constituem um meio de prova de factos relevantes para a decisão a proferir ao procedimento, designadamente de comprovar a inexistência dos pressupostos para a avaliação indirecta e/ou justificação parcial dos rendimentos.

PP – Desde logo cumpre referir que a discussão sobre a eventual relevância ou irrelevância dos documentos em causa para efeitos de verificação dos pressupostos de avaliação indirecta da matéria colectável não altera o regime de repartição do ónus da prova anteriormente referido.

QQ – Ou seja, o facto de os mesmos serem ou não relevantes não produz qualquer modificação nas regras de competência probatória que nesta sede assiste ao recorrido quanto à justificação do acréscimo patrimonial verificado no decurso da acção inspectiva.

RR – Ainda assim verifica-se que o recorrido beneficiou de um acréscimo patrimonial na sua esfera jurídica por força dos montantes que foram depositados na sua conta bancária ainda que aos mesmos tenham sido dado um destino, destino esse que as fotocópias dos cheques pretendiam comprovar.

SS – O depósito bancário é o contrato pelo qual o depositante empresta a uma instituição bancária certa quantia em dinheiro, mediante retribuição (juros) ficando o depositário proprietário dela, com

o direito de a utilizar e com a obrigação de restituir-lhe outro tanto, do mesmo género e qualidade, quando o depositante o solicitar.

TT – Com efeito, o titular de uma conta é a pessoa a quem pertence o numerário depositado na conta e o responsável pela sua movimentação.

UU – A conta pode ainda ser movimentada pelas pessoas para tal autorizadas pelo titular da conta sendo que a instituição de crédito tem de aprovar a inclusão de um autorizado na conta de depósito à ordem.

WW – É pois evidente e inegável que os montantes depositados e transferidos efectuados na sua conta bancária se traduziram numa vantagem e acréscimo patrimonial que aproveitou o recorrido.

WW – E que se traduziram num aumento do montante sobre o qual passa a deter um crédito sobre a instituição bancária nos termos e na execução do contrato de depósito celebrado.

XX – Acresce ainda que nos termos do no n.º 1 do artigo 63º-C da LGT, "Os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida".

YY – Donde os movimentos financeiros directamente relacionados com a actividade da empresa "D……, Lda." (incluindo venda de máquinas - imobilizado), ou mesmo os movimentos financeiros que tenham em vista promover o financiamento da referida empresa, devem ser registados em conta (s) bancária (s) pertencente (s) à empresa.

ZZ – Ou seja **o recorrido poderia sempre ter solicitado estes elementos para justificar os movimentos detectados nas suas contas bancárias.**

AAA – Não tendo o recorrido conseguido provar que os referidos montantes estavam excluídos isentos de tributação.

BBB – **E assim sendo afigura-se que os referidos documentos, aos contrários do decidido na sentença recorrida são irrelevantes.** ***(o juízo de irrelevância ou relevância implica que o julgador formule um juízo de valor sobre a matéria de facto o que está excluída da nossa sindicância)***

CCC – Razão pela qual se considera que **a sentença recorrida enferma de erro de análise da matéria de facto** e do seu enquadramento jurídico.

DDD – Donde, a sentença recorrida **enferma do vício de erro de facto** e de erro de julgamento ao julgar que foi efectuada a prova sobre a origem da manifestação da fortuna evidenciada.

EEE – Por tudo quanto vem exposto é de concluir que a douta sentença recorrida **padece de erro de julgamento da matéria de facto** e de direito pelo que não poderá manter-se.

Termos em que deverá ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional ora interposto e em consequência, ser revogada a sentença recorrida e reformadas as custas do processo.»

A entidade recorrida contra alegou, apresentando as seguintes conclusões:

«01. Como primeiro ponto prévio, é convicção do ora Recorrido que o presente recurso deverá ser apreciado pelo Supremo Tribunal Administrativo conquanto que a AT não censura qualquer julgamento sobre a matéria de facto julgada na Sentença recorrida.

02. A crítica que a AT, aqui recorrente, assaca ao Tribunal a quo prende-se com a subsunção jurídica da realidade de facto que vem atestada no probatório (maxime nos pontos de facto identificados em C), D) e E), pelo que, s.m.o., se verifica a incompetência absoluta do Tribunal Central Administrativo para conhecer do recurso em mérito (cf. artº. 280, n.º 1, e 16, nº.1, do C. P. P. Tributário).

03. Sem prescindir, e independentemente da incompetência supra invocada, sempre se diga que nem nas alegações nem nas conclusões a AT cumpre o ónus de indicar quais os pontos de facto que considera incorrectamente julgados, muito menos identifica quais os meios de prova que determinariam decisão diversa, pelo que sempre se demonstra incumprido o ónus plasmado nos nºs 1 e 2 do actual artigo 640.º do C.P. Civil), pelo que, não se decidindo pela incompetência, sempre deverá ser rejeitada qualquer alteração à matéria de facto.

04. Como segundo prévio, e no que contende com a eventual omissão do Tribunal recorrido quanto a custas, verberando que a mesma não lançou mão do n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais em face da reduzida complexidade e diminuta tramitação processual, consigne-se que a Recorrente terá razão, ainda que, tendo interposto recurso da Sentença, não pareça ser este o momento nem o meio para suscitar tal questão.

05. No que contende com o mérito do recurso, e ao contrário do pretendido pela AT, a Sentença recorrida não merece qualquer censura e deve ser mantida *qua tale*.

06. Tal como vertido pelo ora alegante no requerimento inicial, o acto de fixação da matéria colectável em sede de IRS que subjaz aos presentes autos padece de um naipe de invalidades, entre os quais o sindicado pelo Tribunal a que: a violação do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da LGT bem como o princípio da legalidade e da imparcialidade.

07. A violação dos preditos princípios e normas tem o seu enquadramento factual nos pontos C), D) e E) do probatório, os quais se encontram documentalmente provados e que, ademais, se mostram confessados pela AT ora recorrente.

08. Em suma, o acto foi anulado porque a AT não aguardou pela resposta do Banco BBVA às solicitações reiteradamente perpetradas pela aqui alegante quanto aos elementos bancários que demonstrariam que os depósitos bancários detectados pela AT não se tratavam de acréscimos patrimoniais, nem tão pouco diligenciou oficiosamente pela obtenção de tais dados, notificando a predita instituição para tanto.

09. A única aproximação a uma fundamentação crítica da AT sobre a sentenciada violação do princípio do inquisitório assenta na invocação de que tal vício não pode ser assacado ao comportamento procedimental da AT por força do ónus da prova no instituto das manifestações de fortuna, invocando os artigos 342, n.º 1 do Código Civil, 74.º e 89.º-A da Lei Geral Tributária.

10. Todavia, a inversão do ónus da prova previsto no artigo 89.º-A da LGT não afasta o princípio do inquisitório (nem o da legalidade, nem o da boa fé, nem o da participação e o da imparcialidade) pelo que a Administração Tributária, sem saber, sem procurar saber, e sem querer saber dos elementos bancários invocados pelo contribuinte e que a própria reputou de essencial para saber se existiu ou não incremento patrimonial por parte do aqui alegante, andou mal ao ter enveredado pela avaliação indirecta.

11. Como sumariou o Tribunal Central Administrativo do Sul em acórdão tirado no processo 00419/04, de 18-01-2005, disponível em www.dgsi.pt).:

«Ainda que neste procedimento caiba ao contribuinte o ónus da prova contrária à manifestação de fortuna objectivamente apurada, o mesmo não obsta, por força do princípio do inquisitório também aqui vigente, que a AT deva realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material."

12. Decorre dos apontados factos e dos documentos juntos aos autos que a AS, ao mesmo tempo que não quis investigar, impediu o alegante de fazer a prova a que se propôs e que apenas por vicissitudes que lhe não são nem podem ser imputáveis (tempo de resposta do Banco) não foi junta antes do relatório final.

13. O princípio do inquisitório, que se materializa na descoberta da verdade material e, que se traduz no poder-dever que impende sobre A.T., de diligenciar (ainda que para além da iniciativa e colaboração dos sujeitos passivos de imposto, o que não é sequer o caso), com vista à descoberta da verdade material, justifica-se pela obrigação da prossecução do interesse público imposto à actividade da Administração Tributária (art. 266º n.º 1 da CRP e 55º da LGT) e é o corolário do dever da imparcialidade que deve alinhar a sua actividade,

14. Ora, sabendo e reconhecendo a AT da essencialidade dos factos alegados e que pelos referidos meios o ora alegante faria prova de que os movimentos bancários registados nas contas bancárias indicadas no RIT não se tratavam de rendimentos, sequer disponibilidades próprias, andou mal, como bem disse a Sentença recorrida, ao não os obter, pelo que é patente que a decisão de fixação da matéria tributável está viciada pela evidenciada inércia e subliminar parcialidade da actuação da AT.

15. A prova só não foi feita porque a AT não a quis fazer — requerendo às entidades bancárias os elementos indicados pelo recorrente e que a própria admitiu como essenciais para a demonstração dessa realidade — e / ou porque não deu oportunidade a que o recorrente o fizesse através da junção dos mesmos documentos que comprovadamente solicitou mas que não haviam sido facultados pelos bancos.

16. Sendo certo ainda que a actividade probatória do contribuinte em sede graciosa foi pelo menos suficiente para demonstrar que, com grande grau de probabilidade, correspondia à verdade aquilo que alegou: que os movimentos bancários não eram rendimento, antes tendo a conta do BBVA servido como conta veículo da "D……", tudo elementos que confluem na conclusão de que o recorrente não sonegou rendimentos tributáveis no ano em apreço, mas cujos reais contornos a AT verdadeiramente não quis conhecer...

17. Atentos os factos supra referidos e a inequívoca prova documental que os sustenta (para além da própria confissão da AT), a administração não permitiu que o contribuinte fizesse a prova da natureza dos fluxos financeiros e fechou o procedimento alegando que o sujeito passivo não tinha enviado qualquer comprovativo dos movimentos de saída das contas bancárias.

18. Impunha-se que a AT tivesse permitido que o aqui alegante fizesse prova, também nos termos dos Principio da descoberta da verdade material e colaboração, das entidades beneficiárias dos cheques que tiveram origem nas contas em causa como contrapartida dos valores nelas creditados.

19. Ou seja, a AT não podia, ao abrigo do que lhe é exigido no artigo 58º da LGT, tomar a decisão de fixação da matéria colectável sem que o Banco tivesse apresentado os cheques e as letras que a própria AT (note-se) admitiu como essenciais para a prova que incumbe ao recorrente, muito menos quando recusou a possibilidade, franqueada pelo contribuinte recorrente, de directamente solicitar o que lhe aprouvesse às entidades bancárias.

20. Acresce que se a AT tivesse lançado mãos do n.º 8 do artigo 63.º da LGT (como se impunha) teria obtido destas resposta, em prazo útil, e, patentemente, mais célere do que aquele que se demonstra ser o praticado pelas instituições financeiras quando o pedido é efectuado pelo próprio contribuinte.

21. A violação das citadas normas, consubstanciada na tomada de decisão sem que fossem empreendidas as diligências probatórias requeridas (notificação das entidades bancárias para efeito da obtenção da cópia de frente e verso dos cheques e letras) bem como sem aguardar pela resposta do

Banco à solicitação levada a cabo pelo recorrente inquinam o acto em recurso do vício de violação da lei, pelo que o mesmo foi bem anulado, por violação grosseira do disposto no artigo 58º da LGT.

22. Com efeito, o aqui alegante foi objectivamente impedido de demonstrar que não obteve qualquer incremento patrimonial com os movimentos a crédito ocorridos na conta do BBVA, sendo que a AT nada fez para descobrir se era verdade a alegação repetidamente veiculada em sede procedimental e que documentalmente se mostrava indiciariamente demonstrada de que os montantes lá depositados não constituíam disponibilidades financeiras do ora alegante.

23. Ao assim proceder, a AT desrespeitou o direito à prova do contribuinte ora alegante e fechou o procedimento, decidindo pela avaliação indirecta, sem querer saber dos elementos que a própria AT considerava de fundamentais para suportar a justificação de que os créditos registados na dita conta bancária não constituíam rendimentos subtraídos a tributação validavam tal tese.

24. Tratava-se, pois, de actividade instrutória que ambas as partes reputavam de essencial para saber se estavam ou não preenchidos os pressupostos da avaliação indirecta, observando-se que o aqui alegante tudo fez para carrear tais elementos para o procedimento, enquanto que a AT, refugiada no ónus da prova, omitiu a sua obrigação de proactivamente investigar os factos relevante para a decisão do procedimento.

25. Assim e em suma porque a AT, não querendo verificar a bondade da argumentação do aqui alegante, escusando-se a aguardar pela obtenção dos elementos bancários ou a directamente os solicitar á entidade bancária, violou (entre outras normas) o princípio do inquisitório previsto no artigo 589 da Lei Geral Tributária, a Sentença em crise não merece qualquer censura.»

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Penafiel de 07.05.2014 que, julgando procedente o recurso interposto pelo ora recorrido, anulou a decisão recorrida, por violação do princípio do inquisitório.

Nas Conclusões da sua Alegação, para além de requerer a reforma da sentença quanto a custas, pede ainda a recorrente a revogação a sentença por erro de julgamento "da matéria de facto e de direito".

Vejamos:

1. Quanto às custas

Como se refere no Acórdão deste Supremo Tribunal de 07.05.2014 — Rec. 01953/13 "a norma constante do n.º 7 do art. 6º do RCP deve ser interpretada em termos de ao juiz, ser lícito, mesmo a título oficioso, dispensar o pagamento, quer da totalidade, quer de uma fracção ou percentagem do remanescente da taxa de justiça devida a final, pelo facto de o valor da causa exceder o patamar de €275.000, consoante o resultado da ponderação das especificidades da situação concreta (utilidade económica da causa, complexidade do processado e comportamento das partes), iluminada pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade".

O M.P. junto TCA Norte pronunciou-se no sentido da procedência do pedido de reforma da sentença quanto a custas e esse também o nosso entendimento, à luz dos invocados princípios da adequação e da proporcionalidade, tendo em conta o que vem alegado pela recorrente, os contornos substantivos da questão apreciada e as ocorrências processuais verificadas.

2. Quanto ao invocado erro de julgamento

Como flui do despacho do TCANorte de 04.08.2014, com o qual se concorda, "no caso em apreço, inexiste controvérsia factual a dirimir" consistindo a única questão suscitada no recurso "em saber se a sentença recorrida errou ao concluir pela violação do princípio do inquisitório e consequente violação dos princípios da legalidade e da imparcialidade consagrados nos arts. 55.º e 58.º da LGT, por parte da administração tributária"

Desde já se diga que não se afigura que assista razão à recorrente.

Nos termos do disposto no art. 89º-A, n.º 1 da LGT, haverá lugar a avaliação indirecta da matéria colectável, designadamente, quando os rendimentos declarados mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da tabela referida no n.º 4 do mesmo artigo.

Como regra, em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (art. 74º, n.º 3 da LGT). Caberá ainda à A.F. esclarecer os critérios utilizados na quantificação da matéria tributária.

Contudo, nas situações previstas no n.º 1 do art. 89-A da LGT e na alínea f) do n.º 1 do art. 87.º do mesmo normativo, dá-se a inversão do ónus da prova, cabendo ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada.

No caso vertente, como resulta do probatório, verificada que foi a existência de uma situação enquadrável no n.º 1 do art. 89º-A da LGT desenvolveu a AT uma acção inspectiva, tendo o ora recorrido sido notificado para o exercício do direito de audição — pontos A) e B) dos factos provados.

No exercício do direito de audição e em requerimento complementar o ora recorrido alegou que os documentos bancários referidos nos documentos de fls. 46 a 53 não foram disponibilizados pelo

BBVA e que esses documentos eram fundamentais para provar que os rendimentos por ele declarados em sede de IRS eram reais — pontos D) e E) dos factos provados.

Perante a ausência de prova da natureza dos influxos financeiros identificados no projecto de RIT e considerando o disposto no art. 74.º da LGT foi mantida a proposta de correcção à matéria tributável com recurso a métodos indirectos — ponto E) — parte final dos factos provados.

Os documentos bancários a que se vem aludindo só foram disponibilizados ao recorrente depois da decisão de fixação da matéria tributável do IRS de 2010, anulada pela decisão recorrida — ponto 9 dos factos provados.

Na sua Alegação e nas respectivas Conclusões, que definem e delimitam o objecto do recurso, a recorrente põe o acento tónico no regime da repartição do ónus da prova, sustentando que, em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação e ao contribuinte a prova do excesso na sua quantificação, ou seja, que o ónus de justificação dos rendimentos não compete à Administração Tributária mas sim ao sujeito passivo — cfr. Conclusões BB e CC.

Contudo, sendo certo que essa repartição do ónus da prova se verifica em casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, tal não significa que a AF não deva, em obediência ao princípio do inquisitório, inscrito no art. 58.º da LGT, realizar todas as diligências que a situação imponha e se mostrem necessárias à descoberta da verdade material, até porque essa actividade inquisitória, situando-se em plano distinto e a montante das regras relativas ao ónus da prova, pode ser determinante para a demonstração da verificação dos pressupostos da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, como sucede no caso vertente.

Com efeito, tendo o ora recorrido demonstrado no procedimento que tinha pedido os elementos em causa ao banco e que este os não disponibilizou a tempo de serem apresentados no prazo que lhe foi fixado (os mesmos só vieram a ser disponibilizados pelo banco depois da decisão impugnada F) do probatório), impunha-se que a administração fiscal, ao invés de se escudar no esgotamento do prazo para a apresentação da prova devida, diligenciasse, em obediência ao apontado princípio do inquisitório, pela obtenção desses elementos a fim de aquilatar da verificação in casu dos pressupostos para o recurso a métodos indirectos para determinação da matéria tributável.

Não realizando essas diligências violou a AF, salvo melhor entendimento, o princípio do inquisitório vertido no art. 58.º da LGT.

Pronuncio-me, assim, sem mais considerações, pela improcedência do presente recurso e, consequentemente, pela manutenção do julgado.

É o meu parecer.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:

A) O recorrente foi sujeito a um procedimento de inspeção ao IRS do ano de 2010, que resultou no projeto de relatório de inspeção tributária (RIT) junto de fls. 254 a 264, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

B) O recorrente foi notificado do referido projeto de RIT e para o exercício do direito de audição (fls. 265 a 268).

C) O recorrente exerceu o direito de audição pelo requerimento de fls. 269 e seguintes, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

D) No exercício do direito de audição e em requerimento complementar, o recorrente alegou que os documentos bancários referidos nos documentos de fls. 46 a 53 não foram disponibilizados pelo BBVA (Os. 46 a 53, 555 a 590 e confissão do recorrido no artigo 22.º da resposta).

E) A propósito do exercício do direito de audição o RIT decidiu (confissão do recorrido no artigo 22.º da resposta. fls. 529 e 530):

a) "Conforme se comprova pela análise dos factos explicitados no ponto C do capitulo V do presente relatório, foi conferido ao sujeito Passivo um Prazo de 20 dias (10 dias numa fase inicial com prorrogação de 10 dias superiormente autorizada), no decurso da ação inspetiva, conforme notificação efetuada através do n/ ofício n.º 74448/0505 de 2013-11-19, para justificar a natureza dos rendimentos creditados na sua conta bancária do BBVA, nos montantes de € 637. 777,53 (depósitos) e € 55.596,86 (transferências);

b) No âmbito do contraditório em análise, foi ainda conferido ao sujeito passivo um prazo de 25 dias (15 dias, iniciais com prorrogação de 10 dias superiormente autorizada), para que este pudesse, novamente, justificar a natureza dos rendimentos creditados na sua conta bancária do BBVA, nos montantes de €637.777,53 (depósitos) e €55.596,86 (transferências);

c) Sendo que, terminado o prazo dos 25 dias na data de 2014-02-04, estes Serviços de Inspeção Tributária apenas elaboraram o relatório final na presente data, na tentativa de o sujeito passivo proceder à apresentação da cópia frente e verso dos cheques após desconto bancário, conforme era sua intenção;

d) Desta forma, comprova-se que, em momento algum, a AT impediu o sujeito passivo de apresentar qualquer elemento probatório dos factos por si evocados, nomeadamente a cópia frente e verso das cheques emitidos da sua conta bancária do BBVA, em 2010.

Relativamente ao complemento do contraditório apresentado em 2014-02-10, cabe-nos afirmar que estes Serviços de Inspeção Tributária conferiram ao sujeito passivo, nos termos da lei, 45 dias para este juntar todos os elementos probatórios por si evocados, de forma a comprovar inequivocamente as suas alegações, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 74º da LGT, nomeadamente as cópias frente e verso dos cheques emitidos da sua conta bancária n.º …… do BBVA, a saber:

a) Um prazo de 20 dias (10 dias numa fase inicial com prorrogação de 10 dias superiormente autorizada), no decurso da ação inspetiva, conforme notificação efetuada através do n/ oficio n.º 74448/0505 de 2013-11-19;

b) Um prazo de 25 dias (15 dias iniciais com prorrogação de 10 dias superiormente autorizada), no âmbito do direito de audição, para que este pudesse, novamente, justificar a natureza dos rendimentos creditados na sua conta bancária do BBVA.

No complemento do direito de audição apresentado em 2014-02-10, o sujeito passivo veio apenas tentar estabelecer um nexo de causalidade entre os inputs identificados pela Inspeção tributária, creditados na sua conta bancária n.º …… do BBVA em 2010 a titulo de depósitos ou transferências bancárias, e os outputs ocorridos na proximidade daqueles (pontos 10 a 42), não exibindo, tempestivamente, cópia frente e verso dos cheques emitidos da sua conta bancária n.º …… do BBVA, no sentido de demonstrar que o beneficiário daqueles movimentos era a sociedade "D……, Lda. ", e que os cheques emitidos da conta do BBVA do sujeito passivo foram depositados nas contas da referida empresa, para benefício desta, tal como já foi referido anteriormente.

Aliás, esta ideia vem de encontro às alegações proferidas pelo sujeito passivo no complemento do direito de audição (pontos 43 e 44), segundo o qual os documentos constantes dos anexos 1 e 26 são fundamentais para provar que os rendimentos declarados pelo sujeito passivo em sede de IRS em 2010 são reais. Contudo, tais elementos não foram apresentados, porque, até à data, as instituições bancárias não disponibilizaram os mesmos.

Desta forma, e uma vez que foi conferido ao sujeito passivo, no exercício do direito de audição, o prazo máximo legalmente estabelecido, nos termos do n.º 6 do artigo 60º da LGT, sem que este fizesse prova da natureza dos influxos financeiros identificados no Projeto de relatório da Inspeção Tributária, creditados em 2010 na sua conta bancária n.º …… do BBVA, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, mantêm-se as propostas de correção à matéria tributável com recurso a métodos indiretos descritas no ponto C do capitulo V do presente Relatório."

F) Os documentos bancários referidos em D) foram disponibilizados ao recorrente depois da decisão recorrida (dos autos).

3 – DO DIREITO

Para se decidir pela procedência do recurso considerou a decisão recorrida o seguinte (destacam-se apenas os trechos da decisão com relevo para o presente recurso):

A……, contribuinte fiscal n.º ……, residente na Avenida ……, n.º ……, ……, Lousada, abreviadamente designado recorrente, veio, nos termos dos artigos (art.) 89º-A, n.ºs 7 e 8, da Lei Geral Tributária LGT) e 146.º-B, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), recorrer judicialmente da decisão do Senhor Diretor de Finanças do Porto, abreviadamente designado recorrido, de 05/03/2014, de fixação da matéria tributável do IRS de 2010 por avaliação indireta, nos termos dos arts. 89º-A, n.º 5, e 8º, n.º 1, alínea, da LGT, no montante de €707.895,48.

O recorrente invocou a ilegalidade da decisão recorrida alegando a violação do princípio do inquisitório e a inexistência dos pressupostos para a avaliação indireta, com a consequente violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito. Concluiu pedindo "que deverá o presente recurso contencioso ser julgado provado e procedente e, consequentemente, ser anulado o ato de fixação adicional de IRS por métodos indirectos?"

Com a petição inicial juntou documentos, arrolou testemunhas requereu a notificação de terceiros para junção de documentos e a realização de prova pericial.

Regularmente notificado o recorrido deduziu oposição pugnando pela improcedência do recurso, pela inadmissibilidade da prova pericial e pela inutilidade da prova testemunhal.

O recorrente foi notificado da resposta.

O tribunal por entender que estão em causa apenas questões de direito dispensou a realização da audiência contraditória, por despacho notificado às partes e não impugnado (fls. 591 e seguintes).

O digno Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer pugna pela procedência do recurso e anulação do ato recorrido por violação do princípio do inquisitório.

Questões que ao tribunal cumpre solucionar.

Nestes autos as questões a decidir são a violação do princípio do inquisitório e a inexistência dos pressupostos para a realização da avaliação indireta.

2 - Pressupostos processuais.
(…)
3 - Fundamentação.
3.1 - De facto.
(…)
3.2 - De direito.
A alegada violação do princípio do inquisitório.

O recorrente começa por invocar a ilegalidade da decisão recorrida por vício de violação de lei, por violação do princípio do inquisitório consagrado no art. 58.º da LGT, porquanto a inversão do ónus da prova consignado no art. 89º-A da LGT, não afasta a aplicação daquele princípio. Como tal e uma vez que a administração tributária sabia que havia documentos bancários que eram relevantes para a decisão a proferir, a administração tributária não podia proferir a decisão recorrida sem obter esses documentos probatórios.

O recorrido alega que o recorrente não tem razão, porquanto foi-lhe concedido prazo para prova dos factos alegados por si, pelo que recaindo sobre si o ónus da prova da justificação da origem do rendimento é-lhe imputável a falta de prova já que tendo provado o acréscimo patrimonial decorrente dois depósitos bancários, competia ao recorrente justificar a sua origem.

O Digno Magistrado do Ministério Público pugna pela procedência do recurso, porquanto a decisão do procedimento que não explica o motivo da desnecessidade ou inutilidade da requisição de documentos que o recorrente pretendia juntar viola os princípios da legalidade, do inquisitório, do contraditório e da participação (arts 55º, 58º 60º da LGT e 50º do CPPT) e constitui uma decisão não fundamentada (arts 60º, n.º 7 e 77º, nºs 1 e 2, da LGT do CPPT) que consubstancia uma preterição duma formalidade essencial, vício determinante da anulação da decisão recorrida.

O recorrente e o Digno Magistrado do Ministério Público têm razão.

Vejamos.

O procedimento tributário compreende, entre outros, o procedimento de avaliação direta ou indireta dos rendimentos (arts. 54.º n.º 1, alínea g), da LGT, e 44.º, n.º 1, alínea, do CPPT).

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários (art. 55.º da LGT).

O procedimento tributário rege-se ainda, entre outros, pelos princípios da participação (art 60.º da LGT) e do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão (art. 45.º do CPPT).

Outro princípio determinante do procedimento é o princípio do inquisitório, pelo qual a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido (art. 58.º da LGT).

Estando aqui em causa a avaliação indireta nos termos dos arts. 87º, n.º 1, alínea j), 89.ºA, nºs 3, 5 e 11, da LGT, cumpre ainda referir que nos casos do art. 87º, n.º 1, alínea f), cabe ao spa a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte de manifestações de fortuna ou do acréscimo de fortuna ou do acréscimo de património ou despesa efetuada (art 89.º-A, n.º 3, da LGT). Neste caso, a avaliação indireta deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias.

Estando em causa a aplicação do princípio do inquisitório cumpre, antes de mais, salientar as considerações proferidas por Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª Edição, 2012, Encontro da Escrita Editora, na pág. 488:

"O princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à atividade da administração tributária (arts. 266.º n.º 2, da CRP e 55º da LGT) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP c 55.º da LGT).

No domínio do procedimental, esta obrigação impõe que a administração tributária não aguarde pela iniciativa do interessado que formulou o pedido que deu origem ao procedimento, devendo ela própria tomar a iniciativa de realizar as diligências que se afigurem como relevantes para correta averiguação da realidade factual em que deve assentar a sua decisão.

Por outro lado, aquele dever de imparcialidade, reclama que a administração tributária procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração.

3 - Dever de colaboração dos particulares

Este dever imposto à administração tributária de averiguar a verdade material não dispensa os interessados particulares da obrigação de colaborarem na produção das provas, como se prevê no art. 59.º da LGT.

No entanto, a falta de realização pela administração tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício deste, suscetível de implicar a anulação da decisão nele tomada.".

Desta análise ao princípio do contraditório resulta que a recorrente tem razão quando invoca que a decisão recorrida viola esse princípio por ter sido proferida antes da administração tributária ter diligenciado oficiosamente junto das entidades bancárias pela obtenção dos documentos bancários que foram invocados pelo recorrente no exercício do direito de audição e em que alegou que não os conseguiu obter.

Com efeito, tendo o recorrente invocado no seu exercício do direito de audição a existência desses documentos e a sua relevância para justificar a origem e o destino dos depósitos querendo com isso comprovar a inexistência dos pressupostos para a avaliação indireta, competia à administração tributária em obediência ao referido princípio do inquisitório diligenciar pela junção desses documentos ao procedimento, quer oficiosamente, quer por solicitação do recorrente.

Com efeito, tais documentos constituem um meio de prova de factos relevantes para a decisão a proferir no procedimento, designadamente, pela possibilidade de comprovar a inexistência dos pressupostos para a avaliação indireta e/ou para justificação parcial dos rendimentos.

Por isso, a administração tributária não podia encerrar o procedimento de avaliação indireta e determinar a fixação da matéria tributável do recorrente para efeitos de IRS no ano de 2010 sem ter diligenciado pela obtenção desses documentos ou então aguardar que o recorrente os apresentasse. Isto porque sendo esses documentos relevantes para a decisão e tendo a administração tributária conhecimento da sua existência, ela tinha a obrigação de diligenciar ainda que oficiosamente pela sua obtenção pois só assim, estava em condições de "no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido" (art. 58º da LGT).

Não tendo realizado as diligências indispensáveis à obtenção desses documentos e tendo proferido a decisão final do procedimento, a administração tributária violou o art. 58.º da LGT, fazendo com que a decisão recorrida padeça de ilegalidade por vício de violação de lei.

A administração tributária pugnou pela legalidade da decisão invocando que estando em causa a avaliação indireta nos termos do art. 89º-A, n.º 5, da LGT, competia ao recorrente demonstrar a origem dos rendimentos nos termos do art. 85º-A, n.º 3, da LGT, e porque concedeu ao recorrente o prazo legal para o exercício do direito de audição e junção das provas.

No entanto, entendemos que a administração tributária não tem razão.

O que está em causa é a obtenção das provas para os factos essenciais à decisão do procedimento o que de acordo com os referidos princípios da legalidade, da verdade material e do inquisitório, faz com que a administração tributária tenha de carrear essas provas para o procedimento independentemente de elas serem ou não favoráveis ao seu interesse. Ora estando em causa a verificação dos pressupostos para a realização da avaliação indireta e sabendo que existindo documentos bancários que eram relevantes para a decisão da aplicação ou não da avaliação indireta, a administração tributária tinha a obrigação de diligenciar pela obtenção desses documentos, independentemente de ter sido solicitado pelo recorrente. Tanto mais que por força do art. 89.º A, n.º 11, da LGT, o procedimento deve incluir a investigação das contas bancárias.

A administração tributária não tem ainda razão para invocar o art. 89º-A, n.º 3, da LGT, porquanto a lei prevê aí o ónus da prova do recorrente para o caso de pretender impugnar a decisão de fixação da matéria tributável. Ora a prova em causa nestes autos ocorre ainda a montante dessa decisão. Além disso e como já se disse, os documentos invocados servem eventualmente para afastar os pressupostos da aplicação da avaliação indireta, pelo que contendem direta e necessariamente com a decisão do procedimento o que determina a obrigatoriedade da administração tributária em carrear essa prova para o procedimento.

A administração tributária não tem ainda razão quando alega que concedeu ao recorrente o prazo legal do art. 60º, n.º 6, da LGT, para o exercício do direito de audição e para junção das provas. Uma coisa é o exercício do direito de audição, outra bem diferente é a produção de prova. E no caso em apreço estamos no âmbito da produção da prova e não do exercício do direito de audição, pelo que a administração tributária não pode invocar a duração do prazo para o exercício do direito de audição, como motivo para prosseguir o procedimento sem a junção das provas em causa.

A razão do recorrente é tanto maior, quanto tendo demonstrado no procedimento que tinha pedido os elementos em causa ao banco, que não os forneceu a tempo de os juntar, competia à administração tributária diligenciar pela obtenção desses documentos, quer a pedido e com a autorização do recorrente, quer por iniciativa própria no âmbito da quebra do sigilo bancário.

Em suma, a falta de junção de documentos de prova relevantes para a decisão do procedimento e a prolação da decisão sem os mesmos, isto é, sem a análise e ponderação da relevância desses documentos para a decisão da realização da avaliação indireta ou eventualmente para a não verificação dos seus pressupostos, determina a anulação dessa decisão por violação do princípio do inquisitório

e consequente violação dos princípios da legalidade e da imparcialidade consagrados nos arts. 55.º e 58.º da LGT.

Assim, fica prejudicado o julgamento das demais questões suscitadas pelo Digno Magistrado do Ministério Público e pelo recorrente (arts. 608.º, n.º 2, 1.ª parte, do CPC e 2.º, alínea e), do CPPT)

4 — Decisão.

Pelo exposto, julga-se o recurso procedente e, em consequência, anula-se a decisão recorrida por violação do princípio do inquisitório.

Condena-se o recorrido nas custas do processo (arts. 527.º, nºs 1 e 2, do CPC, 1.º, 2.º, 6.º, n.º 1, e Tabela I-A, do Regulamento das Custas Processuais (RCP)).

O tribunal fixa o valor da causa, para efeitos de custas e outros previstos na lei, em €707.895,48 (arts. 306.º do CPC e 97.º -A, alínea b), do CPPT).

DECIDINDO NO STA

No presente recurso dirigido ao TCA Norte foi suscitada e decidida a questão da incompetência em razão da hierarquia do referido Tribunal Central.

Os autos foram remetidos a este STA ao qual assiste a possibilidade de sindicar este julgamento uma vez que a sua competência é apenas restrita à apreciação do direito entendendo-se que não é caso de cumprir, novamente, o preceituado no artigo 655º, n.º 1, do Código de Processo Civil, uma vez que a questão da incompetência em razão da hierarquia não pode ter-se como encerrada.

Assim sendo cumpre dar atenção às conclusões de recurso, observando-se que nas conclusões OO) e seguintes o recorrente suscita o erro na apreciação da matéria de facto por parte da decisão recorrida podendo ler-se designadamente o seguinte: (…)ZZ - Ou seja **o recorrido poderia sempre ter solicitado estes elementos para justificar os movimentos detectados nas suas contas bancárias.**

AAA – Não tendo o recorrido conseguido provar que os referidos montantes estavam excluídos isentos de tributação.

BBB – **E assim sendo afigura-se que os referidos documentos, aos contrários do decidido na sentença recorrida são irrelevantes.** ***(o juízo de irrelevância ou relevância implica que o julgador formule um juízo de valor sobre a matéria de facto o que está excluída da nossa sindicância)***

CCC – Razão pela qual se considera que **a sentença recorrida enferma de erro de análise da matéria de facto** e do seu enquadramento jurídico.

DDD – Donde, a sentença recorrida **enferma do vício de erro de facto** e de erro de julgamento ao julgar que foi efectuada a prova sobre a origem da manifestação da fortuna evidenciada.

EEE – Por tudo quanto vem exposto é de concluir que a douta sentença recorrida **padece de erro de julgamento da matéria de facto** e de direito pelo que não poderá manter-se.

Ou seja: salvo melhor opinião, aquilo que é criticado na actividade do julgador, não é apenas o erro de interpretação e subsunção dos factos ao direito mas antes o próprio erro de julgamento da matéria de facto.

Senão vejamos:

Resulta dos autos e do supra destacado que estava em causa um procedimento da iniciativa da AT tendente à realização de avaliação indirecta de rendimentos da sociedade recorrida no âmbito do qual foi solicitada a junção de documentos em determinado prazo. A falta de junção de tais documentos de prova no prazo indicado determinou que a AT tomasse a decisão de avaliação indirecta mesmo perante a prova de que tais documentos já tinham sido solicitados a uma entidade bancária. O que não foi sancionado pela decisão de 1ª Instância que entendeu que a prolação da decisão sem os mesmos, isto é, sem a análise e ponderação da relevância desses documentos para a decisão da realização da avaliação indirecta ou eventualmente para a não verificação dos pressupostos, determina a anulação dessa decisão por violação do princípio do inquisitório e consequente violação dos princípios da legalidade e da imparcialidade consagrados nos art.º 55.º e 58.º da LGT.

Com o que não concorda a recorrente Fazenda Pública que considera que a sentença recorrida incorre em erro na apreciação da matéria de facto e de direito, nos termos supra destacados.

O que significa que contesta os juízos conclusivos fácticos emitidos pelo julgador do Tribunal "*a quo*" e que expressou ao pronunciar-se sobre a questão em apreciação. Isto é, manifesta divergência das ilações de facto retiradas pelo julgador da materialidade fáctica alegada na petição inicial e da materialidade fáctica fixada, ilações que constituem a base de raciocínio lógico-jurídico que conduziu o julgador a considerar desnecessária a produção de prova e a julgar improcedente o pedido de anulação do acto reclamado.

Ora, conforme tem sido repetidamente afirmado por este Tribunal, os juízos de facto, incluindo os juízos de valor sobre matéria de facto, e a própria interpretação dos factos e das ilações que as instâncias deles retiram, formulados a partir de critérios da experiência, constituem *matéria de facto* subtraída ao conhecimento do tribunal de revista, que só pode ser sindicada pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto, como é o caso do Tribunal Central Administrativo.

É pois, nesta perspectiva que se considera incompetente, em razão da hierarquia, esta Secção de Contencioso Tributário do STA para conhecer do recurso, por este não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, e competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do TCA Norte.

4- DECISÃO:

Termos em que se acorda em declarar incompetente em razão da hierarquia este STA para o conhecimento do recurso da Fazenda Pública determinando a remessa dos autos ao TCA Norte, por ser o competente.

Sem custas

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Taxa de segurança alimentar mais. Representante da Fazenda Pública. Notificação para contestar.

Sumário:

Na impugnação judicial da liquidação da denominada «taxa de segurança alimentar mais», prevista no Decreto-Lei n.º 119/12, de 15 de Junho, e porque não há caso omisso quanto à matéria da representação em juízo da entidade liquidadora desse tributo, também não há que recorrer subsidiariamente ao regime constante do artigo 11.º do CPTA, pois que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CPPT, compete ao Representante da Fazenda Pública «representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal».

Processo n.º 994/14-30.
Recorrente: Ministério da Agricultura e do Mar.
Recorrido: A…, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério da Agricultura e do Mar recorre do despacho que, proferido pela Mma. Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, no processo de impugnação que ali corre termos sob o n.º 930/13.0BECBR, deduzida pela impugnante A……., Lda., contra a liquidação (no montante de 2.739,26 Euros) da denominada «Taxa de Segurança Alimentar Mais», determinou a notificação do mesmo Ministério da Agricultura e do Mar, para contestar a impugnação, na consideração de que «… a Entidade Demandada deve ser representada em juízo por mandatário judicial designado pelo responsável máximo pelos serviços jurídicos do visado Ministério (licenciado em Direito com funções de apoio jurídico, expressamente designado para o efeito, ou por advogado constituído, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.ºs. 2 e 3 do CPTA, aplicável subsidiariamente ex vi art.º 2.º, alínea c) do CPPT), atento o disposto no artigo 15.º, n.º 3 do CPPT, e não pelo Representante da Fazenda Pública.»

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. Ao ter determinado não haver lugar à notificação do representante da Fazenda Pública, a douta decisão viola o disposto no artigo 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, bem como o artigo 110.º, n.º l do mesmo Código.

2. E viola também, por essa razão, o disposto nos artigos 53.º e 54.º do ETAF.

3. Violações essas que decorrem de o douto despacho não ter atentado em que estava em causa a liquidação e cobrança de um tributo, fazendo assim errada interpretação e aplicação do artigo 3.º, n.ºs l e 2 da Lei Geral Tributária, que assim saem violados.

4. E faz errada interpretação e aplicação da alínea b) do n.º l e do n.º 3 do artigo 15.º do CPPT.

5. E viola igualmente, pelas mesmas razões, o disposto no artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 31/2012 e 9.º do Decreto-Lei n.º 18/2014.

6. E, ao presumir que a Direcção Geral da Alimentação e Veterinária não faz parte da administração tributária, a decisão impugnada viola o artigo 1.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

7. Violação que decorre, igualmente, de o douto despacho não ter atentado em que a liquidação e cobrança da taxa em questão estão legalmente cometidas à DGAV, com o que violou a douta decisão o disposto no artigo 9.º, n.º l da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Junho.

8. Pelo que a douta decisão recorrida é ilegal, por violação de lei, e como tal deve ser revogada, com todas as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Questiona-se no presente recurso o acerto do despacho do TAF de Coimbra de 28.04.2014 que considerou que na presente impugnação "a Entidade Demandada deve ser representada em juízo por mandatário judicial designado pelo responsável máximo pelos serviços jurídicos do visado Ministério (licenciado em Direito com funções de apoio jurídico, expressamente designado para o efeito, ou por advogado constituído, nos termos do disposto no artigo 11º, n.ºs 2 e 3 do CPTA, aplicável ex vi do art. 2.º, alínea c) do CPPT), atento o disposto no artigo 15.º, n.º 3 do CPPT, e não pelo Representante da Fazenda Pública".

Creio que assiste razão ao recorrente.

Senão vejamos:

Nos termos do art. 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT compete ao Representante da Fazenda Pública "representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal".

A administração tributária é integrada, nos termos do n.º 3 do art. 1.º da LGT, pela Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção--Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.

Nos autos vem impugnado o acto de liquidação da apelidada "Taxa de Segurança Alimentar Mais", criada pelo DL n.º 119/2012, de 15 de Junho, regulamentado pelas Portarias n.ºs 214/2012 e 215/2012, ambas de 17 de Julho e n.º 200/2013, de 31 de Maio.

Tal tributo, previsto no art. 9.º do DL n.º 119/2012, de 15 de Junho, constitui a contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar, competindo a sua liquidação e cobrança à Direcção--Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV), que é um serviço central, com autonomia administrativa, integrado na administração directa do Estado, no âmbito do então Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território e, presentemente, no Ministério da Agricultura e do Mar (arts. 1.º e 5.º a 7.º da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Julho, art. 4.º, n.º 1, alínea d) do DL n.º 7/2012, de 17 de Jan., art. 1.º do DR n.º 31/2012, de 13 de Março e 4.º, n.º 1, alínea b) do DL 18/2014, de 4 de Fev.).

Deste modo, sendo a Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV) a entidade pública a quem incumbe liquidar e cobrar o tributo em causa, não se vê como não incluí-la no conceito de Administração Fiscal vertido no n.º 3 do mencionado art. 1.º da LGT.

Ora, como flui do disposto no aludido art. 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT é o Representante da Fazenda Pública a entidade que actua processualmente em representação da administração tributária.

Conclui-se do exposto que relativamente à questão da representação em juízo da entidade que liquidou o questionado tributo inexiste caso omisso, pelo que, salvo melhor entendimento, não há lugar à aplicação subsidiária do CPTA, mormente do art. 11.º, n.ºs. 2 e 3 do CPTA, ex vi do art. 2.º do CPPT.

Pronuncio-me, assim, sem mais delongas pela procedência do presente recurso, revogando-se o despacho recorrido que deverá ser substituído por outro que, nos termos do art. 110.º, n.º 1 do CPPT e arts. 53.º e 54.º do ETAF, determine a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestar a impugnação.

É o meu parecer.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. O despacho recorrido tem o teor seguinte:

«*Por despacho de 22.01.2014 (fls. 162 dos autos) foi admitida liminarmente a presente Impugnação e ordenada a notificação do Ministério da Agricultura e do Mar, Entidade Demandada, para contestar e solicitar prova adicional.*

Não obstante, a Secretaria notificou a Direcção Geral de Alimentação e Veterinária para os visados fins, vindo a mesma requerer que seja dada sem efeito tal notificação (por lapso refere citação), e que seja antes notificado o Representante da Fazenda Pública, atento o disposto no artigo 110.º do

CPPT e o facto de se estar perante a impugnação de uma taxa nos termos do disposto no artigo 99.º do mesmo Código.

Apreciando.

No caso vertente está em causa um acto de liquidação da denominada "Taxa de Segurança Alimentar Mais", realizado pela visada Direcção Geral de Alimentação e Veterinária, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15.06.

O visado diploma criou no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, bem como a referida taxa, conforme resulta expressamente do seu artigo 1.º. Resulta ainda do aludido diploma que o referido Fundo é um património autónomo, sem personalidade jurídica, dotado de autonomia administrativa e financeira e, bem assim, que o produto daquela taxa constitui receita própria do mesmo (cfr. artigos 2.º e 4.º, n.º 1, alínea b) do Dec.-Lei n.º 119/2012). Por outro lado, prescreve o artigo 9.º, n.º 1 da Portaria n.º 215/2012, de 17.07, diploma que regulamentou a visada taxa, que a administração da mesma é atribuída à Direcção Geral de Alimentação e Veterinária, "à qual compete nomeadamente assegurar a liquidação e cobrança da taxa". (sublinhado nosso).

Assim, o único lapso que existe residiu na circunstância de a Secretaria ter notificado a própria DGAV para contestar, quando deveria ter notificado o Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, uma vez que aquele serviço central prossegue apenas determinadas atribuições do visado Ministério (cfr. Decreto-Lei n.º 7/2012, de 17.01 e Decreto Regulamentar n.º 31/2012, de 13.03).

Considerando tudo quanto o exposto, é nosso entendimento que a Entidade Demandada deve ser representada em juízo por mandatário judicial designado pelo responsável máximo pelos serviços jurídicos do visado Ministério (licenciado em Direito com funções de apoio jurídico, expressamente designado para o efeito, ou por advogado constituído, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.ºs 2 e 3 do CPTA, aplicável subsidiariamente ex vi art.º 2.º, alínea c) do CPPT), atento o disposto no artigo 15.º, n.º 3 do CPPT, e não pelo Representante da Fazenda Pública.

Notifique a signatária do requerimento que antecede.

Repita a notificação do despacho de fls. 162, dirigindo-a ao visado Ministério.

D.N.

Coimbra, 28.04.2014»

3.1. De acordo com a alegação do recorrente a decisão recorrida, ao ter determinado não haver lugar, na presente impugnação, à notificação do representante da Fazenda Pública, viola o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 15.º e no n.º 1 do art. 110.º, ambos do CPPT, bem como o disposto nos artigos 53.º e 54.º do ETAF.

Na verdade, entendeu-se ali, como resulta da dita decisão (acima transcrita), no que ora releva, que, (i) estando em causa a liquidação da "Taxa de Segurança Alimentar Mais", operada pela Direcção Geral de Alimentação e Veterinária, nos termos do DL n.º 119/12, de 15/6; (ii) tendo este diploma criado (cfr. seu art. 1.º), no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar; (iii) sendo este Fundo um património autónomo, sem personalidade jurídica, dotado de autonomia administrativa e financeira; (iv) constituindo o produto daquela taxa receita própria desse Fundo (cfr. arts. 2.º e 4.º, n.º 1, alínea b) do citado DL n.º 119/12); e estabelecendo o n.º 1 do art. 9.º da Portaria n.º 215/12, de 17/7 (diploma que regulamentou a visada taxa), que a administração dessa mesma taxa é atribuída à Direcção Geral de Alimentação e Veterinária, "à qual compete nomeadamente assegurar a liquidação e cobrança da taxa", então, deverá ser notificado o Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, que deve ser representada em juízo por mandatário judicial designado pelo responsável máximo pelos serviços jurídicos desse Ministério (licenciado em Direito com funções de apoio jurídico, expressamente designado para o efeito, ou por advogado constituído, nos termos do disposto no art. 11.º, n.ºs 2 e 3 do CPTA, aplicável subsidiariamente ex vi art. 2.º, alínea c) do CPPT), atento o disposto no artigo 15.º, n.º 3 do CPPT, e não pelo Representante da Fazenda Pública.

3.2. Ora, atalhando caminho, adianta-se já que se nos afigura que a razão legal está com o recorrente.

O DL n.º 119/12, de 15/6, criou (art. 1.º), no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, bem como a taxa de segurança alimentar mais.

Esse «*Fundo*» tem natureza de «*património autónomo, sem personalidade jurídica e é dotado de autonomia administrativa e financeira*» (cfr. art. 2.º), sendo as respectivas receitas constituídas pelas que estão enunciadas no art. 4.º do mesmo DL (taxas, contribuições, emolumentos, outras receitas).

E entre as referidas taxas encontra-se a aqui questionada «*taxa de segurança alimentar mais*», especificada no n.º 1 do art. 11.º nos termos seguintes: «*1 — Como contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar é devido o pagamento, pelos estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou*

pré-embalados, de uma taxa anual, cujo valor é fixado entre € 5 e € 8 por metro quadrado de área de venda do estabelecimento, por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura.»

Sendo que, de acordo com o estabelecido no art. 9.º da Portaria n.º 215/2012 [que veio regulamentar a mencionada «*taxa de segurança alimentar mais*» ([1])], a administração desta compete à Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária, à qual cabe assegurar a sua liquidação e cobrança.

3.3. De acordo com o n.º 2 do art. 3.º da LGT os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Ora, não sofre dúvida que o acto de liquidação que está a ser impugnado respeita a um «*tributo*». Independentemente do «*nomen júris*» que, apreciada a natureza daquele (verdadeiro imposto, como sustenta a impugnante/recorrida, ou taxa, como a ele se refere o DL n.º 119/12, de 15/6) se lhe deva atribuir.

Por outro lado, também é certo que à luz do disposto no n.º 3 do art. 1.º da LGT, integram a administração tributária, para além da Autoridade Tributária e Aduaneira, outras entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos.

No caso, a liquidação e cobrança do controvertido tributo competem à Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV), que é um serviço central, com autonomia administrativa, integrado na administração directa do Estado, no âmbito do então Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território e, presentemente, no Ministério da Agricultura e do Mar [arts. 1.º e 5.º a 7.º da Portaria n.º 215/2012, de 17/7 (que regulamenta a taxa de segurança alimentar mais), art. 4.º, n.º 1, alínea d) do DL n.º 7/2012, de 17/1 (que aprova a Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território - MAMAOT), art. 1.º do DR n.º 31/2012, de 13/3 (que criou a DGAV) e 4.º, n.º 1, alínea b) do DL 18/2014, de 4/2 (que aprova a nova Lei Orgânica do Ministério da Agricultura e do Mar)].

Assim, como bem salienta o MP, sendo a Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV) a entidade pública a quem incumbe liquidar e cobrar o tributo em causa, há-de ser incluída no conceito de Administração Tributária constante do n.º 3 do mencionado art. 1.º da LGT.

Competindo, portanto, ao Representante da Fazenda Pública, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 15.º do CPPT, «*representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal*».

Na verdade, como decorre do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 15º do CPPT, é o Representante da Fazenda Pública a entidade que actua processualmente em representação da AT e, como refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa, «*Em regra, a administração tributária é representada nos processos judiciais tributários pelo representante da Fazenda Pública [arts. 9.º, n.º 4, e 15.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e arts. 53.º e 54.º do ETAF de 2002]» salientando, igualmente, este autor que, mesmo nos processos a que se aplica a CPTA [como as acções administrativas especiais sobre matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, acções de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões (bem como em alguns processos de execução de julgados e de produção antecipada de prova)], embora seja parte demandada a própria pessoa colectiva de direito público ou, no caso do Estado, o Ministério a cujos órgãos seja imputável o acto jurídico impugnado ou sobre cujos órgãos recaia o dever de praticar os actos jurídicos ou observar os comportamentos pretendidos, a representação processual, mesmo nestes casos, «cabe ao representante da Fazenda Pública, nos termos do arts. 9.º, n.º 4, e 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT e arts. 53.º e 54.º do ETAF de 2002*», ([2]) sendo que «… *os representantes da Fazenda Pública representam toda a administração tributária que não tiver representação especial prevista na lei e não apenas a que se integra na DGCI e na DGAIEC.*» ([3])

Sendo que, apesar de em relação aos Institutos Públicos se dever atender, em primeira linha, como também pondera o mesmo autor, às normas estatuárias especiais que constem de diplomas com valor legislativo, ([4]) no caso, o Fundo em questão não tem tal natureza jurídica, antes constituindo, como se viu, um património autónomo, sem personalidade jurídica mas, por outro lado, também a DGAV se inclui no conceito amplo de Administração Tributária vertido no n.º 3 do art. 1.º da LGT.

E não havendo, portanto, caso omisso nesta matéria (ou seja, quanto a saber quem representa em juízo a entidade que liquidou o tributo) também não há que recorrer subsidiariamente, como bem aponta o MP, ao preceituado no CPTA, mormente no seu art. 11.º, n.ºs. 2 e 3.

Na procedência do recurso, impõe-se, assim, a revogação da decisão recorrida, a ser substituída por outra que determine a notificação do RFP contestar a impugnação, nos termos do art. 110.º, n.º 1 do CPPT e dos demais normativos legais apontados.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em conferência em, dando provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido o qual deverá ser substituído por outro que, se a tanto nada mais obstar, determine a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestar a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes — Aragão Seia.*

([1]) Bem como a Portaria n.º 214/2012, também de 17 de Julho e a Portaria n.º 200/2013, de 31 de Maio.

([2]) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado,* Vol. I, Áreas Editora, 6.ª ed., 2011, anotação 12 ao artigo 6.º, pp. 94/95.

([3]) *Ibidem,* anotação 3 *a*) ao artigo 15.º, pp. 198/199.

([4]) Entidades que, em geral, são representadas em juízo pelo presidente do conselho directivo, por dois dos seus membros, ou por mandatários especialmente designados (artigo 21.º, n.º 1, alínea *n*) e n.º 3, da Lei Quadro dos Institutos Públicos, aprovada pela Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, e republicada pelo Decreto-Lei n.º 105/2007, de 3 de Abril).

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Reembolso de IVA.

Sumário:

I O recurso «per saltum» das decisões judiciais dos Tribunais Tributários de 1.ª instância para o Supremo Tribunal Administrativo só é possível se versar exclusivamente matéria de direito.

II Questionando-se no recurso omissão de factualidade pertinente à resolução da causa o recurso porque envolve também matéria de facto é da competência do TCA sendo o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer desse recurso.

Processo n.º 1008/14-30.
Recorrente: A…, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A……, Lda., identificada nos autos, interpôs recurso no TAF do Porto, da decisão de aplicação de uma coima, no valor de € 3.725,22, acrescido das custas processuais no montante de € 51,00, a cujo pagamento foi condenada por falta de entrega de prestação tributária de IVA, relativa ao mês de Dezembro de 2009, juntamente com a Declaração Periódica de IVA.

2. Naquele Tribunal, o recurso foi julgado improcedente, mantendo-se a condenação da arguida na coima aplicada, por não se verificarem os condicionalismos para a dispensa da mesma e por não se encontrarem reunidos os pressupostos em que assenta a atenuação especial.

3. Inconformada, a recorrente veio interpor recurso para este STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

"1. A Recorrente interpôs recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) do Porto, da decisão do Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim que lhe aplicou uma coima no montante de 3.725,22 €, acrescido das custas processuais no montante de 51,00 €, por falta de pagamento do IVA referente ao mês de Dezembro de 2009, no valor de 17.739,15 € (após dedução do imposto suportado), dentro do prazo de pagamento voluntário, o qual terminou no dia 10/02/2010.

2. O presente recurso circunscreve-se à aplicação do artigo 114.º do RGIT e à interpretação do artigo 114.º, n.º 1, alínea a) do RGIT, na redacção dada pelo artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31/12.

3. Em sede de recurso, a Recorrente alegou que o IVA, não entregue à Administração tributária dentro do prazo de pagamento voluntário, não havia sido recebido pelos seus clientes e, como tal, a sua conduta não seria susceptível de ser punida como contra-ordenação.

4. O Tribunal a quo, porém, entendeu que com a Lei de Orçamento de Estado para 2009, o legislador optou por clarificar o artigo 114.º do RGIT, no sentido de considerar que basta que o IVA seja liquidado em factura ou documento equivalente, mesmo que não tenha sido recebido pelo contribuinte, deve ser por ele entregue ao Estado, sob pena de incorrer em ilícito contra-ordenacional.

5. Ora, o que aqui está em causa é punir a Recorrente com uma coima, pela falta de entrega de IVA, quando esse montante não foi efectivamente recebido dos seus clientes.

6. No entanto, para haver responsabilização do agente não basta a realização por este de um tipo de ilícito, sendo também necessário que aquela realização lhe possa ser censurada em razão da culpa - princípio da culpabilidade (nulla poena sine culpa).

7. Mas, para que exista culpabilidade do agente no cometimento de um facto é necessário que o mesmo lhe possa ser imputado a título de dolo ou de negligência.

8. No caso sub judice, a falta de entrega do IVA, dentro do prazo de pagamento voluntário, foi motivado pela falta de pagamento dos bens e prestação de serviços e, consequentemente, pela falta de pagamento do IVA referentes aos mesmos, por parte dos seus clientes.

9. Quem criou e despoletou a situação de incumprimento da Recorrente foram aqueles que verdadeiramente têm que suportar o imposto, pois, ao não efectuarem o pagamento dos bens fornecidos e dos serviços prestados, nem o IVA correspondente aos mesmos, a Recorrente ficou sem meios económicos para conseguir pagar o valor do IVA, tendo, aliás, sido forçado a requerer à Administração tributária o pagamento em prestações do IVA, já que no prazo de pagamento voluntário era incomportável pagar valores não recebidos.

10. O não pagamento do IVA não derivou da vontade da Recorrente, mas tão só pelo facto de não ter dinheiro "para adiantar" à Administração tributária um imposto que não havia ainda recebido. Apraz não esquecer que, num contexto de crise financeira em que se vivia e se vive, em que as instituições bancárias simplesmente cortaram o crédito bancário às empresas, desamparando-as no momento que mais necessitavam, a Recorrente nem sequer pôde recorrer a empréstimos bancários para pagar uma "conta que não era sua", tendo sido compelida a deixar transitar para cobrança coerciva, para aí, pedir o pagamento em prestações.

11. O comportamento da Recorrente foi uma consequência inevitável, fruto do incumprimento dos verdadeiros responsáveis pelo pagamento do imposto.

12. Por conseguinte, não se pode entender que a Recorrente agiu com falta de cuidado que lhe era devido, nem pode ser censurável a sua conduta.

13. Portanto, não tendo agido com culpa, a conduta da Recorrente não pode ser punida nos termos do artigo 114.º do RGIT.

Ademais,

14. A interpretação dada pelo Tribunal a quo ao artigo 114.º, n.º 5, alínea a) do RGIT, com a redacção dada pelo artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31/12, que aprovou o Orçamento de Estado para 2009, estribada num acórdão deste Tribunal, no sentido de que basta que o IVA seja liquidado em factura ou documento equivalente, mesmo que não tenha sido recebido pelo contribuinte, deve ser por ele entregue ao Estado, sob pena de incorrer em ilícito contra-ordenacional, com o devido respeito e salvo melhor opinião, é manifestamente inconstitucional.

15. A Constituição da República Portuguesa é o garante dos direitos dos contribuintes, consagrando-se como princípios constitucionais a igualdade, a equidade, a proporcionalidade e a justiça.

16. Entender-se que a Recorrente tem que ser sancionada com uma coima, pela falta de entrega de IVA, dentro do prazo de pagamento voluntário, quando este imposto não foi recebido pelos clientes, em virtude da falta de pagamento das facturas vencidas, não é justo, pois, não se está a punir o verdadeiro responsável, o real devedor do imposto.

17. Tal entendimento prejudica a neutralidade do sistema de IVA, penalizando os meros "intermediários" e não os incumpridores de facto.

18. No modesto entendimento da Recorrente, não é válido argumentar que se o cliente não pagou, os sujeitos passivos de imposto podem vir a reaver o IVA, quando se sabe perfeitamente que nos tempos em que correm é extremamente difícil, moroso (os processos executivos e os processos de insolvência arrastam-se pelos tribunais) e dispendioso cobrar créditos, sendo certo que, a dedução do IVA não recebido, só será feita muito tempo depois de o sujeito passivo ter sido compelido a pagar pela Administração tributária.

19. Mais, é o sujeito passivo de imposto, a aqui Recorrente, que tem que fazer um esforço e ginástica orçamental, para entregar, ou melhor, "adiantar" à Administração tributária um imposto que nem é seu encargo e não foi recebido.

20. É ao sujeito passivo que é instaurado um processo executivo, para pagamento de um valor que efectivamente não recebeu, mas que tem que pagar, com todas as consequências que daí advêm (pagar juros, custas, prestar garantias para suspensão do processo executivo).

21. Isto tudo, quando o verdadeiro prevaricador, o contribuinte de facto, que não pagou os bens e serviços à Recorrente e, consequentemente o IVA, vai poder deduzir ou pedir reembolso desse mesmo IVA que não pagou! O que significa que para além de não pagar, incumprindo com o seu dever de pagar impostos, é ainda premiado com a possibilidade de deduzir ou pedir reembolso do imposto!

22. Pelo que, ao se entender que o sujeito passivo, como a Recorrente, deve ser punida com uma contra-ordenação, independentemente de ter recebido ou não o imposto, tal interpretação representa uma injustiça fiscal tremenda (não recebe, tem que pagar, nas limitadas condições impostas no processo executivo, e ainda é punida com coima por facto que não deu causa).

23. Constitui igualmente uma violação do princípio da igualdade e equidade, já que nada se exige ao verdadeiro incumpridor de facto, ao verdadeiro devedor do imposto, aliás, pelo contrário, até o beneficiam, recompensando o incumprimento com a dedução ou reembolso de algo que não pagou.

24. Tal interpretação, fere ainda o princípio da proporcionalidade, na medida em que os sacrifícios e sanções impostos à Recorrente são demasiado penosos, onerosos e inadequados à satisfação dos fins que visam atingir, mormente quando se deixa impune o verdadeiro incumpridor, quando a este não é assacada qualquer responsabilidade contra-ordenacional, podendo o mesmo continuar a prevaricar e a beneficiar com esse mesmo incumprimento.

25. Destarte, o artigo 114º, n.º 5, alínea a) do RGIT, na redacção dada pelo artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31/12, quando interpretada no sentido de abarcar todas as condutas omissivas da obrigação tributária, independentemente do recebimento do imposto por parte do adquirente dos bens ou serviços, é inconstitucional por violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), da equidade, da proporcionalidade (artigo 18.º CRP) e da justiça (artigo 266.º da CRP).

26. Assim sendo, deve ser revogada a sentença que condenou a Recorrente no pagamento da coima, pela falta de pagamento do IVA dentro do prazo de pagamento voluntário, absolvendo-se a Recorrente da prática da contra-ordenação prevista e punida pelo artigo 114.º do RGIT.

TERMOS EM QUE dando provimento ao presente recurso, decidindo-se conforme o exposto, V. EX.AS FARÃO COMO SEMPRE JUSTIÇA."

4. Não houve contra-alegações.

5. O magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

"1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 57 e seguintes proferida pelo TAF do Porto, que julgou o recurso improcedente e manteve a decisão de aplicação de coima impugnada pela recorrente.

Entende a Recorrente que a interpretação efectuada pelo tribunal "a quo" do disposto no artigo 114º, nº. 5, alínea a) do RGIT, na redacção dada pelo artigo 113 da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, é inconstitucional por violação do princípio da igualdade, da equidade, da proporcionalidade e da justiça, previstos nos artigos 13º, 18º e 266º da CRP.

Para o efeito alega a Recorrente que "a falta de entrega do IVA, dentro do prazo de pagamento voluntário, foi motivado pela falta de pagamento dos bens e prestação de serviços e, consequentemente, pela falta de pagamento do IVA referentes aos mesmos, por parte dos seus clientes", já que "ficou sem meios económicos para conseguir pagar o valor do IVA". Considera, assim, que "o não pagamento do IVA não derivou da vontade de Recorrente, mas tão só pelo facto de não ter dinheiro" e "nem sequer pode recorrer a empréstimos bancários para pagar uma conta que não era sua" pontos 8, 9 e 10 das alegações.

Conclui, assim, que a sentença recorrida deve ser revogada e a Recorrente ser absolvida da prática da contra-ordenação que lhe é imputada.

2. A Recorrente invoca como suporte da sua pretensão de anulação da sentença recorrida factos que não foram dados como provados e que no seu entendimento devem conduzir a uma outra decisão do pleito. Com efeito, a Recorrente invoca como causa de exclusão da culpa o facto de não ter recebido o pagamento das facturas onde foi liquidado o IVA que lhe é exigido pela administração tributária e de não ter tido meios financeiros suficientes, designadamente por recurso ao crédito bancário, que lhe permitissem o pagamento do imposto.

Ora, seja no probatório fixado, seja na parte relativa à fundamentação de direito, não se vislumbra na sentença recorrida que tenha sido fixado qualquer elemento relativo à falta de pagamento de facturas, à situação económico-financeira da arguida ou à dificuldade na obtenção de crédito bancário. Apenas no ponto 5 do probatório se alude que no exercício do direito de defesa a arguida e aqui recorrente invocou a falta de pagamento de facturas por parte dos seus clientes.

Há, assim, uma divergência entre a matéria de facto fixada na sentença recorrida e a factualidade alegada pela recorrente como suporte para a sua pretensão. E independentemente do relevo da averiguação de tais factos para a apreciação do mérito do recurso, apreciação essa que compete ao tribunal para tal julgado competente, o presente recurso não tem como exclusivo fundamento, maté-

ria de direito, pois também inclui questão de facto. Como se deixou exarado no acórdão do STA de 11/05/2011 (rec. n.º 0324/11), o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, "se nas conclusões do respectivo recurso se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos".

Estando em causa no recurso matéria de facto e de direito, mostra-se competente para a sua apreciação o T.C.A. Norte e não o S.T.A., atento o disposto nos artigos 83º do RGIT, e 26º, alínea b), e 38º, alínea a), do ETAF.

Em face do exposto afigura-se-nos que deve ser excepcionada a incompetência em razão da hierarquia do STA para conhecer do recurso, por lhe estar reservada apenas o conhecimento de matéria de direito, nos termos da alínea b) do artigo 26º do ETAF, e determinar-se a remessa dos autos ao TCA Norte.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. Em 02.10.2010 a recorrente entregou a declaração periódica de IVA respeitante ao período 2009/12, sem estar acompanhada do meio de pagamento respectivo, designadamente da quantia de € 17.739,15 (IVA).

2. Em 06.03.2010, foi levantado contra a recorrente o auto de notícia n.º 20100093740/2010, que originou o processo de contra ordenação 1872201006007910, por falta de entrega de IVA respeitante ao período 2009/12, no valor de € 17.739,15, que deveria ser pago até 10.02.2010 - cfr. fls. 4 e 5 dos autos que se tem por integralmente reproduzida para os devidos efeitos legais.

3. Através de ofício de 17.03.2003 foi a recorrente citada de que foi instaurado processo de execução fiscal para cobrança da quantia de € 18.196,99 respeitante a IVA no valor de 17.739,15 a que se refere o ponto 1 dos factos provado, juros no montante de € 354,78 e custas no valor de € 103,06 - cfr. fls. 32 dos autos que se tem por integralmente reproduzidas para os devido efeitos legais.

4. A recorrente solicitou o pagamento da quantia exequenda em prestações - cfr. fls. 33 dos autos.

5. Em 31.03.2010, no âmbito do processo de contra ordenação 1872201006007910 referido em 2, a recorrente apresentou defesa escrita onde conclui pelo arquivamento do processo e onde refere que:

"… devido a um elevado número de clientes que não efectuaram o pagamento das facturas nas datas de vencimento e cujo imposto a entregar se reporta a essas mesmas facturas, não foi possível proceder ao pagamento de IVA apurado na declaração periódica, dentro do prazo de pagamento voluntário (...) a verdade é que ainda não recebeu dos seus clientes o valor do imposto que deve ser entregue ao Estado (...) a falta de pagamento deveu-se ao facto de a arguida, no momento da sua entrega, não ter recebido efectivamente o imposto daquele a quem vendeu as mercadorias (...) a arguida já requereu no processo executivo nº1872201001009290, que corre para cobrança do imposto, ao abrigo do disposto no nº4 do artigo 196º do CPPT, o pagamento em prestações do tributo (...)"- cfr. fls. 7, 8 e 9 dos autos que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

6. Em 12.04.2010 foi a recorrente notificada de que lhe foi deferido o pagamento em prestações no âmbito do processo de execução referido em 3, a que alude o despacho do Chefe de Finanças de 09.04.2010, e para apresentar garantia idónea sob pena de ficar sem efeito a autorização do pagamento em prestações - cfr. fls. 33 a 35 dos autos que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

7. Na sequência da defesa escrita deduzida pela recorrente no âmbito do processo de contra ordenação, foi prestada a informação de fls. 13 dos autos e foi, em 19.04.2010, pelo Chefe de Finanças proferido o seguinte despacho:

"O contribuinte pretende o arquivamento do presente processo (...) Alega não ter recebido o IVA em causa e por isso, não deve ser punido pela falta da entrega do imposto liquidado. Conforme disposição contida no n.º 1 do artigo 16º do CIVA, "...o valor das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente do destinatário ou de um terceiro".

Por outro lado, nos termos do artigo 27º, face à republicação do Código verificada pelo Dec. Lei 108/2008, de 20 de Junho, "… os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19º a 25º e 71º, no prazo previsto no artigo 40º…"

Para apuramento do montante do imposto a pagar - a prestação tributária devida -, o sujeito passivo deduz então, ao imposto liquidado, o imposto suportado conforme disposições contidas naqueles normativos legais.

A falta de entrega da prestação tributária, desde que o fato não constitua crime, é punível pelo artigo 114º nº5 al) a) do RGIT.

Face ao exposto, não pode o pedido de arquivamento do procedimento contra ordenacional ser atendido.

Prossigam os autos.

Notifique-se conjuntamente com a decisão de aplicação da coima - cfr. fls. 13, 14 e 15 dos autos que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

8. Em 20.04.2010, foi proferida decisão ora recorrida, que apresenta a seguinte forma: "(...)

Descrição Sumária dos Factos

Ao (À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante de imposto exigível: 17.739,15; 2. Valor da prestação tributária entregue: 0,00; 3. Valor da prestação tributária em falta: 17.739,15; 4. Data de cumprimento da obrigação: 2010-02-10; 5. Período a que respeita a infracção:2009/12; 6.Termo de prazo para cumprimento da obrigação: 2010-02-10, os quais se dão como provados.

Normas Infringidas e Punitivas

Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do R.G.I.T. referidos no quadro, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenação(ões).

Normas Infringidas		Normas Punitivas		Período	Data
Código	Artigo	Código	Artigo	Tributação	Infracção
CIVA	Artº 27º Nº 1 E 41º Nº 1 A) CIVA – Apresentação dentro D.P., s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente(M)	R.G.I.T.	Artº 114º nº 2 e 26º nº4 do R.G.I.T. – Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M)	200912	2009-02-10

Responsabilidade contra-ordenacional

A responsabilidade própria do(s) arguido(s) deriva do Artº 7º do Dec-Lei Nº 433/82, de 27/10, aplicável por força do Artº 3º do R.G.I.T., concluindo-se dos autos a prática, pelo(s) arguido(s) e como autor(es) material(ais) da(s) contra-ordenação(ões) identificada(s) supra.

Medida da Coima

Em abstracto, a medida da coima aplicável ao(s) arguido(s) em relação à(s) contra-ordenação(ões) praticada(s) tem como limite mínimo o valor de Eur. 3.547,83e limite máximo o montante de Eur. 17.739,15, dado tratar(em)-se de pessoa(s) colectiva(s).

Para fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da(s) contra-ordenação(ões) praticada(s), para tanto importa ter presente e considerar o seguinte quadro (Artº 27 do R.G.I.T.):

Requisitos / Contribuintes

	A....., LDA
Actos de Ocultação	Não
Benefício Económico	0,00
Frequência da prática	Frequente
Negligência	Simples
Obrigação de não Cometer infracção	Não
Situação Económica e Financeira	Baixa
Tempo decorrido desde a prática da infracção	< 3 meses

(...)

DESPACHO

Assim, tendo em conta estes e elementos para a graduação da coima e de acordo com o disposto no Artº 79º do R.G.I.T. aplico ao arguido a coima de Eur. 3.725,22 cominada no(s) Art(s)º 114º nº 2 e 26º nº4, do R.G.I.T., com respeito pelos limites do Artº 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur. 51,00) nos termos do Nº 2 do Dec-Lei Nº 29/98 de 11 de Fevereiro.

Notifique-se o arguido dos termos da presente decisão, juntando-se-lhe cópia, para, efectuar o pagamento da coima com benefício de redução no prazo de 15 dias (78º/2/RGIT) ou sem benefício de redução no prazo de 20 dias, podendo neste último prazo recorrer judicialmente (79º/2/RGIT), sob pena de cobrança coerciva, advertindo-o de que vigora o Princípio de Proibição de " Reformatio in Pejus"...."

- cfr. fls. 16 frente e verso que se tem por integralmente reproduzidas para os devido efeitos legais.

9. No seguimento, a arguida foi notificada, em 22.04.2010, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 79º n.º 2 do RGIT, para pagamento do montante da coima de € 3.598,83 (Pagamento voluntário) e € 3. 776,22 (20 dias seguintes ao termo prazo) - cfr. fls. 17 e 18 dos autos que se tem por integralmente reproduzidas para os devido efeitos legais.

10. Em 22.04.2002, a recorrente deu entrada nos Serviço de Finanças de Póvoa de Varzim de um requerimento para prestação de garantia, no seguimento da notificação referida em 6 - cfr. fls. 36 dos autos que se tem por reproduzidas para os devidos efeitos legais.

11. A Recorrente interpôs recurso, o qual deu entrada no Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim em 12.05.2010 - cfr. fls. 19 ss dos autos.

12. Através do despacho da Chefe do Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, de 23.06.2010, foi mantida a decisão e ordenou a remessa dos autos para este Tribunal Administrativo e Fiscal - cfr. fls. 43 dos autos que se tem por reproduzidas para os devidos efeitos legais.

Perante a factualidade dada como provada e que as partes não questionaram a mª juiz "a quo" considerou não se verificar a pretendida omissão de pronúncia sobre os elementos carreados pela defesa e que no caso em apreço, face a redacção do artigo 114 do RGIT dada pela Lei do Orçamento de 200 já não seria possível deixar de responsabilizar o arguido quando a falta do pagamento do IVA derivava da falta de pagamento desse imposto pelos clientes.

Considerando depois que se não verificavam os pressupostos da atenuação e dispensa do pagamento da coima, consequentemente, o mº juiz "a quo" julgou improcedente o Recurso, e, manteve a condenação da arguida na coima que concretamente lhe foi aplicada.

O recorrente não se conforma com esta decisão e como se vê do teor das suas alegações e conclusões do recurso alega que o recurso se circunscreve à interpretação e aplicação do artigo 114 e n.º 1 al.a) do RGIT, na redacção dada pelo artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31/12.

Considera que não derivando a falta da entrega do IVA de culpa ou negligência sua, devendo-se tal facto tão somente à falta de entrega e pagamento dos clientes não existe a prática da coima pela qual foi condenada já que há que atentar ao princípio de *nulla poena sine culpa.*

De qualquer forma a interpretação daquele normativo no sentido de que bastaria a mera emissão da factura para o sujeito passivo ter de entregar o IVA sob a cominação em causa sofreria de inconstitucionalidade por afronta a princípio da igualdade.

Pelo que, a entender-se que o sujeito passivo, devesse ser punido com uma contra-ordenação, independentemente de ter recebido ou não o imposto, tal interpretação porque representa uma injustiça fiscal, constituiria não só uma violação do princípio da igualdade e equidade, mas ainda do princípio da proporcionalidade.

Há todavia que apreciar em primeiro lugar a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia suscitada pelo Mº Pº no seu douto parecer.

É pelas conclusões de recurso que o Tribunal "ad quem" delimita o âmbito das questões que deve apreciar, estando ainda obrigado a conhecer de todas aquelas que sejam de conhecimento oficioso.

Como se constata das alegações de recurso e designadamente das conclusões 3ª), 6ª,) e 8ª) e 10ª) o recorrente questiona a ilicitude da sua conduta por considerar não ter tido culpa na falta de pagamento do IVA que se deveu a factores à conduta de outros e a outros factores.

O conhecimento do mérito do recurso envolve assim também matéria de facto.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável "ex vi" do artigo 2-º al.c) do CPPTributário.

A competência é pressuposto processual de conhecimento oficioso, pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação.

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal "ad quem" tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre o erro na sua valoração por falta insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos.

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo do Norte.

A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça no mínimo.

Notifique.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Dívida tributária. Reversão da execução. Responsável subsidiário. Impugnação do acto de liquidação. Oposição à execução fiscal.

Sumário:

I — O artigo 97.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, define que «a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo», à semelhança do estatuído no artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo Civil: «a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo» a indicar que a cada direito corresponde uma só acção.

II — Quando o contribuinte encontrar no acto de liquidação qualquer vício que determine a sua anulação há-se lançar mão do processo de impugnação para fazer valer em juízo o seu direito a que seja reposta a legalidade que entende haver sido ferida pelo acto administrativo tributário de que tomou conhecimento, nos termos do disposto no artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

III — Esgotado o prazo de pagamento voluntário sem que este ocorra, a Administração Tributária instaurará execução fiscal para a cobrança coerciva do montante liquidado.

IV — A instauração do processo de oposição à execução fiscal torna-se possível quando o executado é citado para a execução e quer fazer valer uma pretensão contra o pedido executivo, com enquadramento numa das alíneas do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

V — A intervenção do responsável subsidiário ocorre, apenas, durante o processo de execução. Porque é chamado a pagar o montante em dívida num momento muito posterior àquele em que o devedor originário poderia ter impugnado o acto de liquidação, porventura ilegal, permite a lei que este responsável subsidiário tenha também, e em prazo a contar da sua citação para a execução, a possibilidade de impugnar o acto de liquidação que veio a dar causa à execução contra si revertida, na qualidade de responsável subsidiário.

VI — Citado que foi para a execução pode, também deduzir oposição à execução fiscal contra si revertida.

VII — Não lhe confere a lei a faculdade de escolher a seu belo prazer um ou outro processo para obter a extinção da execução ou a anulação do acto de liquidação, ainda que tenha direito de formular, em processo próprio, cada uma dessas pretensões. A lei pretende que ele possa exercer os mesmos direitos que, em abstracto, poderia ter exercido, ou exerceu, o devedor originário quanto ao acto de liquidação, o que fará no processo de impugnação.

VIII — Sendo que também, no processo de oposição à execução poderá suscitar as questões que foram ou poderiam ter sido suscitadas pelo executado contra o pedido executivo, a par daquelas que respeitem exclusivamente à reversão da execução que lhe são próprias.

Processo n.º 1009/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra**
13 de Maio de 2014
Rejeitou liminarmente a impugnação

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A…….., veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º 299/14.5BECBR, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

- O responsável subsidiário tem o direito de impugnar a liquidação da dívida cuja responsabilidade lhe é imputada, nos termos que a devedora principal;
- A relação dos fundamentos expressa nas várias alíneas do art.º 99º do C.P.P.T. não é exaustiva;
- o caso, por exemplo, de qualquer ilegalidade;
- Constitui ilegalidade, qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis;
- Como é o caso do alegado no petitório impugnativo, ou seja:

a) a falta de responsabilidade do impugnante na ocorrência que deu origem à instauração de execução contra a originária devedora e, por reversão, ao próprio impugnante.

b) os impostos peticionados, respeitantes aos anos de 2005 e 2007, terem sido impugnados e prestadas garantias idóneas e ainda sem decisão judicial.

Requereu que seja revogada a sobredita sentença e retomada a tramitação processual adequada.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

A decisão recorrida considerou provados e, com interesse para a decisão da causa, os seguintes factos:

A - O Impugnante foi citado nas execuções originariamente movidas contra a «B……,» e, do respectivo despacho de reversão em:

• PEF n.º 0736201201009257 e respectivos apensos em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736200901008595 e respectivos apensos em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736201201016385 e respectivos apensos em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736201201005588 e respectivos apensos em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736201201005464 e respectivos apensos em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736201301013262 em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736201201010719 em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736201301011367 e respectivos apensos em 10.01.2014;
• PEF n.º 0736201201000870 em 10.01.2014;(cf. docs. a fls. 29 a 56 dos autos).

B - Em 10.04.2014, o Impugnante apresentou junto dos serviços do ISS, I.P. o «Requerimento de Protecção Jurídica — Pessoa Singular» (cf. doc. a fls. 21 a 22 dos autos).

C - A petição inicial do presente meio processual foi remetida pela Advogada do Impugnante para o SEF de Condeixa-a-Nova por correio registado expedido em 10.04.2014 (cfr. fls. 1 a 24 dos autos).

Questão objecto de recurso:

1- Indeferimento liminar da impugnação.

Alega a recorrente que, diversamente do entendido na decisão recorrida, que indeferiu liminarmente a petição inicial com fundamento em erro na forma de processo e impossibilidade da sua convolação para a forma de processo adequada, "*constitui ilegalidade qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas*" como é o caso da falta de responsabilidade do impugnante na ocorrência que deu origem à instauração de execução contra a originária devedora e, por reversão, ao próprio impugnante, assim como o facto de "*os impostos peticionados respeitantes aos anos de 2005 e 2007, terem sido impugnados e prestadas garantias idóneas e ainda sem decisão judicial*".

O recorrente, instaurou processo de impugnação dos actos de liquidação de IVA e IRC, referentes aos exercício de 2005, 2007 e 2009 a 2013, no montante de 413.114,32€, na sequência de, no processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva daqueles montantes, haver sido citado na qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda.

Pretendeu atacar a legalidade dos actos de liquidação com os seguintes fundamentos:

1. tendo sido «*citado por reversão, não lhe pode ser assacada culpabilidade alguma pelo não cumprimento das obrigações tributárias da originária devedora*;(...)

2. *A falta de pagamento à Fazenda Pública foi fruto de dificuldades económicas surgidas aquando da sua gerência na "B……,";*

3. *Com efeito, a partir dos três últimos anos a concorrência estrangeira, com particular destaque, da provinda de Espanha, estrangulou a prática comercial do ramo;*

4. *Na medida em que não foi possível, aquela firma, concorrer em igualdade de circunstâncias com os preços praticados por firmas postadas fora do território nacional, particularmente, repete-se espanholas, embora vendessem leitões refrigerados e de baixa qualidade;*

5. *teve de realizar obras profundas nas instalações da originária devedora por imposição das autoridades sanitárias que tiveram elevados custos;*

6. *Em dezembro de 2011 perdeu o seu principal cliente - O ……., que abalou significativamente o negócio;*

7. *Em 2012 também o "……." deixou de comprar leitão à "B……";*

8. *E em Janeiro de 2013 as instalações sofreram um incêndio que praticamente destruiu toda a sua estrutura funcional;*

9. *Tudo redundando, no final, em incontornáveis prejuízos;*

10. *Incontornáveis e irreversíveis abalos na economia da empresa que era a originária devedora;*

11. *constantes e profundas recessões económicas, na época a que se reportam os autos, impediram a aplicação de capital capaz de sobrelevar as deficiências apresentadas; 13º*

12. *ter ocorrido na altura uma perniciosa falta de pagamento por parte dos clientes da devedora originária, o que estrangulou, por completo, a vida económica-financeira daquela;(...)*

13. *não pode ao impugnante ser inculcada qualquer responsabilidade na ocorrência que deu origem à instauração da via executiva contra a originária devedora e, por reversão, a si próprio;*

14. *Atenta a falta de culpa exigível para a não efectivação da responsabilidade subsidiária;*

15. *os impostos peticionados no processo 0736200901008595, respeitantes aos anos de 2005 e 2007, foram alvo de impugnação judicial, (...) e ainda não têm decisão;*

16. *foram prestadas garantias idóneas para cada um desses processos, (...) que a A.F. aceitou;*

17. *Não se vê, assim, fundamento para a A.F. vir nesta fase pedir o pagamento da quantia relativa àqueles processos;*

Formulou os seguintes pedidos:

A. *Anulação do despacho de reversão que determinou a sua citação, atenta a falta de culpa exigível;*

B. *Anulação as dívidas de IVA e IRC relativas aos exercícios de 2005 e 2007, no montante de 370.989,60€, por não serem exigíveis.*

Os pedidos formulados nesta impugnação são pedidos adequados ao processo de oposição à execução fiscal, e, em boa verdade foram contra ela deduzidos. Não está em causa qualquer questão de legalidade do acto tributário, em sentido próprio, questionando o impugnante apenas a exigibilidade da dívida exequenda.

Para a decisão sobre qual o processo adequado, nesta situação, partiremos, exclusivamente, desses pedidos, por serem a base a partir da qual se afere se o meio processual utilizado é adequado, e, não, das causas de pedir invocadas, tanto mais que as apresentadas, quer em si mesmas, quer em relação de compatibilidade/incompatibilidade com a pretensão formulada em juízo serão dados a considerar para análise de outras excepções, e, ou do mérito das pretensões formuladas, posto que se considere adequado o meio processual utilizado.

Não é possível sobrepor os fundamentos do processo de impugnação do acto de liquidação ao do processo de oposição sendo que cada um destes processos tem uma normal localização lógica e temporal bem como uma diversa finalidade a que terá que corresponder a formulação de pedidos distintos.

Assim, o processo de impugnação do acto de liquidação, em regra, deverá preceder o de oposição porque deverá ter lugar face à notificação do acto de liquidação, com abertura de prazo de pagamento voluntário do montante liquidado.

Quando o contribuinte encontrar nesse acto de liquidação qualquer vício que determine a sua anulação há-se lançar mão do processo de impugnação para fazer valer em juízo o seu direito a que seja reposta a legalidade que entende haver sido ferida pelo acto administrativo tributário de que tomou conhecimento, nos termos do disposto no artº 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Esgotado o prazo de pagamento voluntário sem que este ocorra, a Administração Tributária instaurará execução fiscal para a cobrança coerciva do montante liquidado. A instauração do processo de oposição à execução fiscal torna-se possível quando o executado é citado para a execução e quer fazer valer uma pretensão contra o pedido executivo, com enquadramento numa das alíneas do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A intervenção do recorrente ocorre apenas durante o processo de execução porque neste já se constatou, ou devia ter constatado, que o devedor originário não tem bens suficientes cuja penhora e venda possa satisfazer o montante exequendo.

Porque é chamado a pagar o montante em dívida num momento muito posterior àquele em que o devedor originário poderia ter impugnado o acto de liquidação, porventura ilegal, permite a lei que este responsável subsidiário tenha também, e em prazo a contar da sua citação para a execução, a possibilidade de impugnar o acto de liquidação que veio a dar causa à execução contra si revertida, na qualidade de responsável subsidiário.

Citado que foi para a execução pode, também deduzir oposição à execução fiscal contra si revertida.

Não lhe confere a lei a faculdade de escolher a seu belo prazer um ou outro processo para obter a extinção da execução ou a anulação do acto de liquidação, ainda que tenha direito de formular, em processo próprio, cada uma dessas pretensões. A lei pretende que ele possa exercer os mesmos direitos que, em abstracto, poderia ter exercido, ou exerceu, o devedor originário quanto ao acto de liquidação, o que fará no processo de impugnação. Sendo que também, no processo de oposição à execução poderá suscitar as questões que foram ou poderiam ter sido suscitadas pelo executado contra o pedido executivo a par daquelas que respeitem exclusivamente à reversão da execução que lhe são próprias.

A palavra ilegalidade, nas alegações do recorrente parece uma palavra «*mágica*» susceptível de se encaixar indiferentemente em qualquer dos processos – impugnação e oposição -. Mas se o que está em causa é a ilegalidade do despacho de reversão, naturalmente que ela não pode ser discutida num processo como o de impugnação que visa apurar da legalidade do acto tributário que nada tem a ver com a execução que ocorre temporal e logicamente muito posteriormente à formação do acto tributário.

O artigo 97º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, define que "*a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo*", à semelhança do estatuído no artigo 2º, nº2, do Código de Processo Civil: "*a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo*" a indicar que a cada direito corresponde uma só acção.

Bem certo que a alínea h) do n.º 1 do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário se refere a qualquer ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, mas, como dessa mesma alínea resulta, reserva tal possibilidade para as situações em que a lei não assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que aqui não ocorre, manifestamente, porque o recorrente tem a possibilidade, que diz ter exercido por si ou conformando-se com a impugnação desses actos deduzida pela devedora originária, de instaurar processo de impugnação do acto de liquidação.

O artº 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é taxativo, mas reporta-se a qualquer ilegalidade atinente ao acto de liquidação e não qualquer ilegalidade que possa ocorrer no processo de execução fiscal. Para estas ilegalidades, em que se enquadram as referenciadas pelo recorrente neste processo:

a) a falta de responsabilidade do impugnante na ocorrência que deu origem à instauração de execução contra a originária devedora e, por reversão, ao próprio impugnante.

b) os impostos peticionados, respeitantes aos anos de 2005 e 2007, terem sido impugnados e prestadas garantias idóneas e ainda sem decisão judicial.

será meio processual adequado o processo de oposição á execução fiscal, pois com o primeiro pretende o recorrente atacar a legalidade do acto de reversão, suscitando no segundo a inexigibilidade da dívida exequenda com fundamento na pendência de impugnação judicial já apresentada pela executada originária e o facto de a dívida estar garantida, o que é divergente de pretender a declaração de anulação da dívida de IVA e IRC com fundamento na ilegalidade dos actos de liquidação correspondentes.

Quando o pedido formulado nada tem a ver com a legalidade ou existência do acto tributário, mas apenas afecte a exigibilidade da obrigação tributária liquidada, estar-se-á perante um erro na forma de processo, devendo efectuar-se a convolação da petição de impugnação judicial em petição de oposição à execução fiscal (arts. 97.º, n.º 3, da LGT e 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e Processo Tributário), sempre que, o processo instaurado segundo a forma processual errada comporte as virtualidades necessárias a poder prosseguir sob a forma processual adequada, nomeadamente, se foi instaurado antes de esgotado o prazo legalmente estabelecido para do processo adequado.

Assim, o processo de impugnação judicial não é o meio processual adequado para ver reconhecidos fundamentos de ilegalidade do despacho que ordena a reversão, pois o meio próprio para este reconhecimento é a oposição à execução fiscal, como se constata pelos fundamentos do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O recorrente, notificado do despacho de reversão nas execuções em 10 de Janeiro de 2014, só em 10 de Abril de 2014 instaurou o presente processo, quando há muito se mostrava esgotado o prazo para deduzir oposição à execução fiscal nos termos do disposto no artº 203º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, o que inviabilização a conversão deste processo em processo de oposição.

O erro na forma de processo, - artº 193º do Código de Processo Civil *aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário*, importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida por lei.

Na presente situação, como já analisamos, é impossível a conversão deste processo no processo adequado aos pedidos formulados.

A decisão recorrida tomou a posição de indeferimento liminar da petição inicial face a esta. Ali se diz, o seguinte:

«*IV - Nos presentes autos, cabe aferir, antes de mais, se a presente impugnação está apta a ser recebida.*».

Tendo em conta o que ficou dito verifica-se que, a anulação dos actos que não possam ser aproveitados na realidade só pode conduzir ao indeferimento liminar da petição inicial porque nos deparamos com um erro na forma do processo que é insanável, através da convolação.

Sendo o processo de impugnação um processo em que, por determinação legal é apresentado ao juiz para despacho liminar – *artº 110º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário* – e, verificando-se que ocorre na presente situação, de forma evidente, a excepção dilatória de erro na forma de processo, impõe-se o indeferimento liminar da petição inicial como acto judicial de gestão inicial do processo – artº 590º do Código de Processo Civil, *aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário*.

Nenhuma censura merece, pois, a sentença recorrida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

I — Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), cabe ao recorrente alegar as concretas realidades que levem a concluir pela excepcional relevância da apreciação da questão que tenha sido invocada.

II — Não se verificam os respectivos pressupostos se essa invocada questão se reconduz à de apreciar o decidido indeferimento liminar da impugnação judicial deduzida contra acto de liquidação que o impugnante identifica como sendo «a liquidação tributária que serviu de base à sua condenação por fraude fiscal no processo 712/00.9JFLSB», isto é, o «modo e processo como foi apurada pelo Tribunal da Relação de Lisboa a vantagem patrimonial considerada ilegítima para efeitos de incriminação por fraude fiscal, sendo certo que tal apuramento se reconduz à liquidação».

Processo n.º 1059/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 30/01/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 6656/13.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

1ª - Vem o presente recurso interposto do douto acórdão do TCA Sul, de 30 de Janeiro de 2014, que negou provimento ao recurso interposto pelo Recorrente da sentença da 1.ª instância que rejeitou liminarmente a Impugnação Judicial, por, aquele, deduzida;

2ª - Entende-se que a natureza matéria controvertida impõe a intervenção desse venerando Supremo Tribunal com vista a uma melhor aplicação do Direito, quanto a saber, nomeadamente se, no caso concreto, a liquidação com vista ao apuramento da vantagem patrimonial considerada ilegítima para efeitos de incriminação por fraude fiscal, pode ser efectuada à margem da intervenção da Administração Tributária, prevalecendo o princípio da suficiência do processo penal.

3ª - Por outro lado, entende-se, ainda, que a questão em apreço, tal como exposta, assume relevância jurídica e social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapassa os limites da situação singular, o que impõe, também, a intervenção desse Venerando Tribunal.

4ª - Consequentemente, considera o Recorrente que se encontram reunidos os pressupostos para a admissão do presente recurso de Revista, nos termos do disposto no art.º 150.º do CPTA.

5ª - É da competência exclusiva da Administração Fiscal o poder de liquidar impostos liquidação, – (liquidação esta que, em sede de crime de fraude fiscal, é o que permite apurar da existência ou não de vantagem patrimonial) –, enquanto conjunto de operações destinadas a apurar o montante do im-

posto, devendo fazê-lo no estrito respeito por princípios, nomeadamente da legalidade, (cfr. art.º 103.º da CRP),

6ª - Atento o disposto nos art.ºs 97.º e 99.º e ss. do CPPT, a Impugnação Judicial é o meio adequado para que um contribuinte ataque qualquer ilegalidade, nomeadamente a inexistência de liquidação de imposto;

7ª - A ausência de qualquer acto ou qualquer notificação de liquidação ou mesmo a exigência do seu pagamento a esse título por parte da Administração Fiscal gera a inexistência da liquidação;

8ª - O julgamento da causa em que se discute a declaração de inexistência de um acto de liquidação de imposto praticado por entidade totalmente estranha à Administração Tributária, por pressupor a interpretação e aplicação de normas de direito fiscal, compete, em exclusivo, aos tribunais tributários, atento o disposto no art.º 49.º do ETAF e art.º 212.º n.º 3 da CRP;

9ª - No caso vertente, e como emerge dos autos, o Tribunal da Relação de Lisboa, no âmbito do Proc.º 712/00.9FLSB procedeu à "liquidação de imposto" que o próprio reconheceu como "... não concretamente apurado, mas superior a € 15.000,00, devida a título de IRS à Administração Fiscal.";

10ª - Usurpando poderes que só estão cometidos à Administração Fiscal, o que transforma o acto em inexistente, com as legais consequências.

11ª - Com a agravante de, ao substituir-se àquela para apurar um imposto, – que, saliente-se, no caso concreto, a própria AF atesta como não devido, conforme certidão junta ao requerimento de Impugnação, como doc. 16 -, sonegou ao Recorrente os direitos à notificação (art.ºs 35.º e ss. da LGT), fundamentação (art.º 77.º da LGT), audição prévia (art.º 60.º da LGT), bem como, o impediu de lançar mão dos meios judiciais que entendesse adequados;

12ª - É que, ao contrário do que implícito resulta da douta decisão recorrida, o princípio da suficiência penal não dispensa a intervenção, – imprescindível, refira-se –, da Administração Tributária para que se possa condenar por crime fiscal – rectius: por crime de fraude fiscal;

13ª - Antes, impõe-na, como resulta do entendimento do legislador (que introduziu no artigo 47.º, n.º 1, do RGIT o princípio da suspensão do processo penal sempre que se estiver a discutir *situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados*);

14ª - Bem como da jurisprudência dos nossos mais altos Tribunais, nomeadamente do STJ, que no seu acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3/2007 estabeleceu que "*se o conhecimento de matéria penal fiscal depender da prévia apreciação de impugnação judicial tributária, esta constitui uma questão prejudicial ope legis ao conhecimento penal e, por isso, suspende o processo penal fiscal até que transite em julgado a decisão proferida em sede fiscal quanto à respectiva impugnação, sem necessidade, pois, de despacho judicial nesse sentido*.";

15ª - E do Tribunal Constitucional, que no seu acórdão n.º 321/2006, decidiu que "*A questão prejudicial é, por definição, uma questão cuja resolução se revela necessária para a resolução da questão principal: mas é quase inconcebível que, num processo penal tributário, não seja imprescindível resolver questões de natureza fiscal, a ponto de a distinção entre questão principal e questão prejudicial fiscal se chegar mesmo a esbater."*

16ª - Em face do exposto, violou a douta decisão recorrida nomeadamente, os art.ºs 103.º da CRP, art.º 49.º do ETAF e art.ºs 97.º e 99.º e ss. do CPPT.

Termina pedindo que o presente recurso de revista seja admitido e que, analisado o respectivo mérito, seja provido e, em consequência, revogado o acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. O presente recurso vem interposto do acórdão do TCA Sul de fls. 294 e seguintes, ao abrigo do disposto no artigo l50.º do CPTA, invocando-se para o efeito a necessidade a intervenção do STA, com vista a uma melhor aplicação do direito e por a questão em apreço assumir relevância jurídica e social.

Considera o Recorrente que urge definir se, "no caso concreto, a liquidação com vista ao apuramento da vantagem patrimonial considerada ilegítima para efeitos de incriminação por fraude fiscal, pode ser efectuada à margem da intervenção da administração tributária, prevalecendo o princípio da suficiência do processo penal".

2. Nos termos do art. l50.º, n.º 1, do CPTA, das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, "*quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental*" ou "*quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*".

A jurisprudência do STA, interpretando o comando legal, tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que o mesmo só pode ser admitido nos estritos limites fixados neste preceito. E como a mesma jurisprudência tem realçado, trata-se não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Pro-

postas de Lei nºs 92/VIII e 93/VIII, de uma «válvula de segurança do sistema» que apenas deve ser accionada naqueles precisos termos.

Ora, salvo melhor opinião, afigura-se-nos não ser este o caso do presente recurso.

Considera a este propósito o Recorrente que a decisão do acórdão do TCA Sul "violou o princípio da legalidade tributária e postergou direitos de defesa do contribuinte legalmente consagrados".

E mais à frente alega o Recorrente que «a questão colocada, – (que tanto a decisão da primeira instância, como a decisão ora recorrida não afrontaram) –, prende-se, única e exclusivamente, com o modo e processo como foi apurada pelo Tribunal da Relação de Lisboa a vantagem patrimonial considerada ilegítima para efeitos de incriminação por fraude fiscal, sendo certo que tal apuramento se reconduz à liquidação».

E conclui: «*poderia o Tribunal da Relação, substituindo-se à Administração Fiscal, como sucedeu, proceder à liquidação de imposto que o próprio reconheceu como "...não concretamente apurado, mas superior a € 15.000,00, devida a título de IRS à Administração Fiscal"?*».

No acórdão recorrido sufragou-se o entendimento adoptado na decisão da 1.ª instância no sentido de que a pretensão do Recorrente não tinha por objecto a anulação de um acto tributário ou acto administrativo em matéria tributária, para o qual a impugnação judicial se mostrava o meio processual adequado, mas sim um acórdão do tribunal da relação de Lisboa, motivo pelo qual se confirmou a decisão de rejeição da impugnação judicial por falta de objecto.

Sendo manifesta a impropriedade do meio processual utilizado em razão do pedido e da causa de pedir da acção, outra não podia deixar de ser a decisão adoptada nas instâncias de rejeição da acção.

Ainda assim o Recorrente persiste no propósito de querer ver apreciada a questão que colocou nas instâncias e que mais não é do que uma censura dirigida ao acórdão do tribunal da relação de Lisboa, cuja bondade pretende ver sindicada na presente acção. É o que resulta das próprias palavras do Recorrente ao afirmar nas suas alegações que "a questão colocada,... prende-se, única e exclusivamente, com o modo e processo como foi apurada pelo Tribunal da Relação de Lisboa a vantagem patrimonial considerada ilegítima para efeitos de incriminação por fraude fiscal".

Seja qual fosse a apreciação que as instâncias fizessem da referida questão, a mesma reconduzir-se-ia a uma sindicância da decisão do tribunal da relação, o que lhe está expressamente vedado, como o próprio Recorrente reconhece, mas que não aceita. Daí que não se compreenda a persistência do Recorrente em ver apreciada tal questão, nem se alcance em que termos a intervenção do STA se mostra necessária para uma melhor aplicação do direito ou qual seja a relevância jurídico social da questão que coloca a este tribunal.

Tanto basta para se concluir que não se mostram reunidos os pressupostos do recurso de revista previstos no artigo 150.º do CPTA, motivo pelo qual o recurso não deve ser admitido.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

1. A 12 de Setembro de 2012, A…… veio "*impugnar a liquidação tributária que serviu de base à sua condenação por fraude fiscal no processo 712/00.9JFLSB*» nos termos e com os fundamentos constantes de fls. 2 a 33 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

2. A 10 de Outubro de 2012, foi proferida a seguinte decisão:

«*A……., com os demais sinais nos autos, veio deduzir impugnação judicial da liquidação tributária que serviu de base à sua condenação por fraude fiscal no processo 712/00.9JFLSB.*

Para tanto, afirma que o Tribunal da Relação de Lisboa, ao liquidar o imposto referido, usurpou poderes que só estão cometidos à Administração Fiscal, o que transforma o acto em inexistente.

Termina requerendo que seja julgada procedente a invocação da citada inexistência – ou, quando assim se não entenda, e nos termos do artigo 101º do CPPT – a arguida nulidade dos actos de determinação e liquidação dos impostos que, à margem da intervenção da Administração Tributária, sustentaram a condenação do ora Impugnante por Três crimes fiscais.

Cumpre apreciar liminarmente.

A impugnação judicial é o meio processual adequado para reagir contra as liquidações de tributos, através da invocação de vícios próprios dessas liquidações, bem como dos actos praticados a montante que afectam a sua legalidade – cfr. artigos 97º e 99º do CPPT.

O procedimento tributário é uma série concatenada de actos e formalidades tendentes à declaração de direitos tributários, entre os quais avulta o acto de liquidação (cf. artigo 54º da LGT, maxime o seu n.º 1, alínea b), e art. 44º, n.º 1, alínea b), do CPPT). O procedimento de liquidação culmina com o acto de liquidação em sentido estrito, ou seja, a aplicação da taxa à matéria colectável.

Esta liquidação em sentido estrito dos tributos, como é do conhecimento geral, faz-se mediante a aplicação de uma taxa ao montante da matéria tributável.

Por outro lado, nos termos do estabelecido no artigo 75º do CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) a liquidação do IRS compete à Direcção-Geral dos impostos

In casu, o ora Impugnante pretende impugnar uma alegada "liquidação", que identifica como sendo o apuramento da situação fiscal do Impugnante feita na decisão condenatória do Tribunal da Relação de Lisboa.

Compulsado o documento 1, junto com a p.i., ao qual o Impugnante se refere como sendo o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, prolatado em 13 de Julho de 2010, verifica-se que, do mesmo não consta nenhum acto administrativo de liquidação de imposto, praticado pela Administração Fiscal, mas apenas um conjunto de operações aritméticas realizadas no âmbito daqueles autos, que terão visado a determinação da vantagem patrimonial ilegítima do Impugnante, para efeitos da integração na previsão do artigo 103º do RGIT.

Da documentação junta com a petição inicial não se descortina a existência de qualquer liquidação de IRS efectuada pela Administração Fiscal, acto que seria susceptível de apreciação por parte do Tribunal Tributário, nos termos do preceituado no artigo 49º do ETAF.

Assim sendo, pelas razões expostas, rejeito liminarmente a presente impugnação judicial.».

3. Por requerimento datado de 2-11-2012, o Impugnante interpôs recurso jurisdicional da decisão referida em 2.

4. Por despacho exarado a fls. 104 dos autos, o recurso referido em 3. foi admitido, aí se fixando ao mesmo "*efeitos meramente devolutivos*" (cf. fls. 104 dos autos).

5. O Acórdão da Relação de Lisboa referido em 2. e 3. supra, consta de fls. 145 a fls. 284, dando-se aqui por reproduzido integralmente o seu conteúdo.

3.1. Aceitando-se que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se no caso dos autos tal recurso é admissível, face aos pressupostos de admissibilidade contidos nesse normativo, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

«*1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando este n.º 1, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «*quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva*», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma "válvula de segurança do sistema" a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que «*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*», cabendo ao STA «*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*». ([1])

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito ([2]), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que «*…constitui questão jurídica de importância fundamental aquela – que tanto pode incidir sobre direito substantivo como adjectivo – que apresente especial complexidade, seja porque a sua solução envolva a aplicação e concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, seja porque o seu tratamento tenha suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina.*

E, tem-se considerado de relevância social fundamental questão que apresente contornos indiciadores de que a solução pode corresponder a um paradigma ou contribuir para a elaboração de um padrão de apreciação de casos similares, ou que tenha particular repercussão na comunidade.

A admissão para uma melhor aplicação do direito justifica-se quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, com recurso a interpretações insólitas, ou por aplicação de critérios que aparentem erro ostensivo, de tal modo que seja manifesto que a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa é reclamada para dissipar dúvidas

acerca da determinação, interpretação ou aplicação do quadro legal que regula certa situação.» (ac. do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 9/10/2014, proc. n.º 01013/14).

Ou seja,

- (i) só se verifica a dita relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do novo CPC ([3]) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos nºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.3. No caso, o recorrente deduziu uma impugnação judicial contra o acto que identificou como sendo «*a liquidação tributária que serviu de base à sua condenação por fraude fiscal no processo 712/00.9JFLSB*» e pedindo que «*… seja julgada procedente a invocação da citada inexistência – ou, quando assim se não entenda, e nos termos do artigo 101.º do CPPT – a arguida nulidade dos actos de determinação e liquidação dos impostos que, à margem da intervenção da Administração Tributária, sustentaram a condenação do ora impugnante por TRÊS crimes fiscais*».

Por decisão do TAF de Sintra, a impugnação foi liminarmente indeferida com fundamento, em síntese, em que o impugnante pretende impugnar uma alegada "liquidação", que identifica como sendo o apuramento da sua situação fiscal, feita na decisão condenatória do Tribunal da Relação de Lisboa, mas, compulsado o respectivo documento (referido como constituindo tal decisão), se verifica que dele não consta nenhum acto administrativo de liquidação de imposto, praticado pela Administração Fiscal, e esse é que seria o acto susceptível de apreciação por parte do TT, nos termos do art. 49.º do ETAF.

Do assim decidido o impugnante recorreu para o TCA Sul, o qual, por acórdão de 30/1/2014, negou provimento ao recurso, confirmando a decisão da 1ª instância, e reiterando, além do mais, que «*o pretenso "acto tributário" cuja inexistência o Recorrente pretende ver declarada não é um acto tributário mas um acórdão de um Tribunal Superior no qual foi condenado pela "prática de três crimes de fraude fiscal"…*» e que «*…são verdadeiramente os fundamentos desse acórdão "transmutado em liquidação" pelo Recorrente, que este pretende questionar no âmbito da presente impugnação judicial defendendo que o Tribunal da Relação de Lisboa violou o princípio da separação de poderes quando, expropriando as competências da Administração Tributária se substituiu a esta no apuramento da situação fiscal do recorrente, referentes aos anos de 2000, 2001 e 2002…*», pelo que, sendo manifesta a impropriedade do meio processual utilizado em razão do pedido e da causa de pedir da acção, outra não podia deixar de ser a decisão adoptada de rejeição da acção.

E é deste acórdão do TCA Sul que vem agora interposto este recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA, considerando o recorrente que essa decisão do TCA Sul «*violou o princípio da legalidade tributária e postergou direitos de defesa do contribuinte legalmente consagrados*», e alegando que se verificam os requisitos do recurso de revista excepcional, visto que, por um lado,

(i) a natureza da matéria controvertida impõe a intervenção do STA com vista a uma melhor aplicação do Direito, quanto a saber, nomeadamente se, no caso concreto, a liquidação com vista ao apuramento da vantagem patrimonial considerada ilegítima para efeitos de incriminação por fraude fiscal, pode ser efectuada à margem da intervenção da AT, prevalecendo o princípio da suficiência do processo penal e, por outro lado, (ii) a questão em apreço assume relevância jurídica e social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapassa os limites da situação singular.

3.4. Afigura-se-nos, porém, que não estão verificados os aludidos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional.

Desde logo, em primeiro lugar, porque, em rigor, o recorrente, ao substanciar e proceder à determinação concreta dos pressupostos da relevância excepcional, acaba por apenas reproduzir os próprios conceitos legais, ou seja, alegando apenas [«… que a natureza (da) matéria controvertida impõe a intervenção desse venerando Supremo Tribunal com vista a **uma melhor aplicação do Direito**, quanto a saber, nomeadamente …» e «… que a questão em apreço, tal como exposta, assume **relevância jurídica e social**, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapassa os limites da situação singular…»]. Sem invocar, portanto, as concretas realidades que poderão levar a concluir pela excepcional relevância da apreciação da questão invocada e que se traduzirá, de acordo com a alegação do recorrente, na apreciação do «modo e processo como foi apurada pelo Tribunal da Relação de Lisboa a vantagem patrimonial considerada ilegítima para efeitos de incriminação por fraude fiscal, sendo certo que tal apuramento se reconduz à liquidação» e se essa «liquidação» «…pode ser efectuada à margem da intervenção da administração tributária, prevalecendo o princípio da suficiência do processo penal».

Mas, em segundo lugar, também, porque, como bem se salienta no Parecer do MP, fosse qual fosse a apreciação que as instâncias fizessem da referida questão, «*a mesma reconduzir-se-ia a uma sindicância da decisão do tribunal da Relação, o que lhe está expressamente vedado, como o próprio Recorrente reconhece, mas que não aceita*.» Daí que, como ali igualmente se realça, «*não se compreenda a persistência do Recorrente em ver apreciada tal questão, nem se alcance em que termos a intervenção do STA se mostra necessária para uma melhor aplicação do direito ou qual seja a relevância jurídico social da questão que coloca a este tribunal*.»

E, de todo o modo, também não se vê que a questão, tal como foi apreciada pelas instâncias (indeferimento liminar da impugnação por se pretender impugnar um acto que não é susceptível de impugnação, visto que não se reconduz a um acto tributário de "liquidação" de imposto), ou tal como vem delineada pelo recorrente, assuma a pretendida relevância jurídica fundamental, pois que, como à saciedade se aponta na fundamentação constante do acórdão do TCASul, não reveste grande complexidade e muito menos complexidade superior ao comum (em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, em razão de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, com necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos, em razão de análise que suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina).

Pelo exposto e porque se considera não estarem verificados os requisitos do art. 150.º do CPTA, o presente recurso não pode ser admitido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto — Isabel Marques da Silva.*

([1]) Cfr. *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos,* 2.ª ed., p. 323 e *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos,* 2005, p. 150 e ss..

([2]) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo,* Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

([3]) Correspondentes aos artigos 676.º, n.º 2, 684.º, n.os 1 e 2, e 685.º-A, n.os 1 e 2, do anterior CPC.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Nulidade. Falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão. Cessação da suspensão da instância.

Sumário:

I — Não é nulo o despacho reclamado, por falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão [artigos 615.º, n.º 1, alínea b) e 613.º n.º 3 do CPC], se, embora lacunar quanto à indicação da norma legal ao abrigo da qual o juiz determinou a suspensão da instância, dele é possível extrair que o fundamento jurídico da decisão foi a pendência de causas julgadas prejudiciais, tendo tal fundamento sido compreendido pelos recorrentes.

II — Não se justifica a manutenção do despacho recorrido, de suspensão da instância, se na pendência do recurso foi entretanto proferida decisão, já transitada em julgado, que julgou inverificada a falta de citação da executada e consequente legalidade do acto que ordenou a entrega do imóvel adjudicado aos adquirentes.

Processo n.º 1272/13-30.
Recorrentes: A… e outra.
Recorridos: Fazenda Pública e outro.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……. e mulher, B……., com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal do despacho de fls. 86 dos autos, proferido em 21/12/2012, que suspendeu os autos de reclamação de acto do órgão de execução fiscal nos quais se peticionara a entrega de imóvel adquirido em venda executiva até à decisão dos processos pendentes no TAF do Porto com os nºs 2508/12 e 990/12.

Os recorrentes concluem as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1. Porque o despacho em crise é nulo por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão;

2. Porque contrariamente ao sustentado pelo Tribunal a quo, a venda judicial do imóvel tornou-se efetiva, por inexistir qualquer decisão judicial que a tenha tornado inválida e ou ineficaz;

3. Porque não há qualquer processo de oposição à execução instaurado pelos executados;

4. Porque os recorrentes são os donos e legítimos proprietários do imóvel;

5. Porque se encontram volvidos mais de 18 meses, contados da adjudicação do imóvel, sem que os aqui recorrentes tenham acesso (físico) ao imóvel;

6. Porque a prolação de despacho que ordene a entrega do imóvel em nada contende com o direito dos executados mas apenas prejudica os recorrentes;

O despacho em crise violou, assim, o disposto nos artigos 668.º, n.º 1 b) do CPC, aplicável ex vi pelo artigo 666º, n.º 3, 900º, 901º, 930º, do CPC e 824º, n.ºs 1 e 2 e 879.º do Código Civil pelo que deve por todos os motivos expostos, o presente recurso merecer o provimento de Vossas Excelências, revogando-se o douto despacho recorrido, substituindo-o por douto Acórdão que julgue procedente o incidente deduzido

COMO É DE INTEIRA JUSTIÇA

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, após promoções de fls. 146 e 168 – tendentes a obter junto do TAF do Porto informação sobre o estado dos processos n.º 2508/12 e 990/12 -, emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: *decisão de suspensão da instância proferida em 21 dezembro 2012 (fls. 86)*

FUNDAMENTAÇÃO

1. *Embora lacunar quanto à expressa indicação do fundamento normativo, extrai-se da leitura da fundamentação da decisão de suspensão da instância a conclusão inequívoca de que se baseou na pendência de causas consideradas prejudiciais; a clara compreensão pelos recorrentes do motivo da decisão, evidenciada no texto e nas conclusões das alegações de recurso, permite afirmar que aquela lacuna não prejudicou minimamente o exercício esclarecido do seu direito de impugnação da decisão judicial*

A apreciação da observância do requisito legal da fundamentação jurídica da decisão deve ser menos rigorosa no caso de ela constar de simples despacho, como inculca o inciso "até onde seja possível" (art. 666º n.º 3 CPC revogado /art. 2º alínea e) CPPT)

No caso concreto, tendo sido atingido o objectivo visado pelo legislador com a exigência do requisito legal, não se verifica a arguida nulidade da decisão por omissão de fundamentação jurídica (art. 125.º n.º 1 CPPT; arts. 666º n.º 3 e 668º n.º 1 alínea b) CPC revogado, aplicável na data do proferimento da decisão)

***2**. Os recorrentes requereram ao tribunal tributário a entrega do imóvel adjudicado em processo de execução fiscal, no pressuposto da competência da jurisdição tributária para a apreciação da pretensão (petição fls. 12/19; acórdão Tribunal de Conflitos 12.10.2004 processo n.º 3/04)*

A executada no processo de execução fiscal procurou obstar à entrega do imóvel pelos meios legais ao seu alcance:

***a)** reclamação da decisão do órgão da execução fiscal que ordenou a entrega do imóvel;*

***b)** acção para reconhecimento de direito ou interesse em matéria tributária (ainda pendente) onde formulou, designadamente, o pedido de declaração de nulidade de todo o processado no processo de execução, nele se incluindo a venda do imóvel adjudicado/casa de habitação da autora, por falta de citação da executada (petição fls. 40/62)*

Na pendência do presente recurso foi proferida no processo de reclamação em 25.10.2013 decisão transitada em julgado, na qual o tribunal se pronunciou no sentido da existência e legalidade da citação da executada no processo de execução fiscal e da consequente legalidade do acto do órgão da execução fiscal que ordenou a entrega do imóvel adjudicado aos adquirentes (sentença fls. 150/156; ofício fls. 172)

Assim sendo a decisão a proferir na acção deve respeitar o caso julgado formado sobre a questão da legalidade da citação, o qual impede a procedência da pretensão da autora quanto á declaração de invalidade jurídica consequencial da venda do imóvel, exclusivamente baseada na falta da sua citação no processo de execução fiscal.

A sentença a proferir deve tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da acção, de modo a que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão (art. 663.º n.º 1 CPC revogado; art. 611º n.º 1 CPC vigente)

Neste contexto, tendo-se alterado os pressupostos determinantes da decisão de suspensão da instância, justifica-se o prosseguimento da tramitação do incidente com apreciação pelo tribunal tributário do pedido de entrega do imóvel formulado pelos adquirentes no processo de execução fiscal (petição fls. 12/19)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento

A decisão recorrida deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao tribunal tributário para prosseguimento da tramitação do incidente com prolacção de decisão que aprecie o pedido de entrega do imóvel

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

É a de saber se a decisão recorrida é nula *por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão* e se incorreu em erro de julgamento ao suspender a instância.

5 – É do seguinte teor o despacho reclamado:

«Nos presentes autos pretende-se a entrega de imóvel adquirido em venda executiva.

O respectivo processo de execução e venda encontra-se a ser discutido nos processos supra identificados.

Ora, uma vez que a venda ainda não se tornou definitiva, atentos os referidos processos, impõe-se suspender os presentes autos até à decisão daqueles.

Pelo exposto, determino a suspensão dos presentes autos, em conformidade.

Not.

Aguardem os autos por 20 dias e averigue e informe novamente.

Prt. 21.12.12»

O despacho foi proferido após *conclusão* do seguinte teor:

«Em 11/12/2012, com a informação de que nos autos com o n.º 2508/12 não foi ainda proferida sentença e nos autos com o n.º 990/12 ainda não foi proferido despacho de admissão.».

6 – Apreciando.

6.1 Da alegada nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação de direito

Imputam os recorrentes à decisão recorrida, antes de mais, o vício de nulidade *por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão – artigo 668º, n.º 1-b) do CPC, aplicável ex vi pelo artigo 666º, n.º 3 do mesmo diploma* (cfr. alegações de recurso a fls. 100 dos autos e respectiva conclusão 1.).

Após promoção nesse sentido, a Meritíssima Juíza "a quo" sustentou a inexistência de nulidade nos seguintes termos (fls. 142 dos autos): «Vem o recorrente alegar que o despacho interlocutório oportunamente proferido nos autos encerra em si vícios susceptíveis de integrarem nulidades que assim a afectam, contudo, da sua análise pormenorizada, sempre diremos ser nosso entender que tal despacho, agora recorrido, não enferma de qualquer vício pelo que o mantemos na íntegra. (…)»

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, no seu parecer junto aos autos e supra transcrito, pronuncia-se no sentido da inverificação da arguida nulidade, porquanto embora "lacunar" quanto à respectiva fundamentação jurídica, decorre das alegações dos recorrentes que estes compreenderam que o fundamento da decisão *se baseou na pendência de causas consideradas prejudiciais,* pelo que tal "lacuna" *não prejudicou minimamente o exercício esclarecido do seu direito de impugnação da decisão judicial.*

Vejamos.

O despacho recorrido motivou a decisão de suspensão da instância nos termos seguintes: «Nos presentes autos pretende-se a entrega de imóvel adquirido em venda executiva.// O respectivo processo de execução e venda encontra-se a ser discutido nos processos supra identificados. //Ora, uma vez que a venda ainda não se tornou definitiva, atentos os referidos processos, impõe-se suspender os presentes autos até à decisão daqueles.».

Não há no despacho recorrido, é certo, referência à norma legal ao abrigo da qual o juiz determinou a suspensão da instância, mas esta norma não poderia ser senão a do então vigente artigo 279.º do Código de Processo Civil (actual artigo 272.º do CPC), aplicável *ex vi* do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, atenta a motivação da decisão e porque era esta norma que permitia a suspensão por decisão do juiz em razão da pendência de causa julgada prejudicial ou ocorrência de outro motivo justificado.

Resulta, aliás, das alegações de recurso dos recorrentes que estes terão compreendido o fundamento jurídico da decisão, embora com ele se não conformem, não tendo a sua defesa sido prejudicada por ser "lacunar" o despacho recorrido quanto à indicação da norma legal ao abrigo da qual o juiz determinou a suspensão da instância.

Não se vê, pois, motivo para julgar ferido de nulidade, por falta de especificação de direito da decisão (artigo 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC então vigente), o despacho reclamado, tanto mais que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos, a *apreciação da observância do requisito legal da fundamentação jurídica da decisão deve ser menos rigorosa no caso de ela constar de simples despacho, como inculca o inciso "até onde seja possível" (art. 666º n.º 3 CPC revogado).*

Improcede, pois, a arguida nulidade.

6.2 Do alegado erro de julgamento do despacho recorrido determinativo da suspensão da instância

Alegam ainda os recorrentes, para sustentar o alegado erro de julgamento do despacho determinativo da suspensão da instância, que *contrariamente ao sustentado pelo Tribunal a quo, a venda judicial do imóvel tornou-se efetiva, por inexistir qualquer decisão judicial que a tenha tornado inválida e ou ineficaz,* que *não há qualquer processo de oposição à execução instaurado pelos executados,* que *os recorrentes são os donos e legítimos proprietários do imóvel,* que *se encontram volvidos mais de 18 meses, contados da adjudicação do imóvel, sem que os aqui recorrentes tenham acesso (físico) ao imóvel* e que *a prolação de despacho que ordene a entrega do imóvel em nada contende com o direito dos executados mas apenas prejudica os recorrentes.*

Compreende-se a frustração dos recorrentes por não terem podido ainda tomar posse do imóvel adquirido em execução fiscal, mas daí não resulta ter cometido erro de julgamento o despacho recorrido ao ter decidido suspender a instância onde é requerida a entrega do imóvel, atento a que em acções pendentes à data do despacho recorrido se arguía a falta de citação da executada, determinante de nulidade de todo o processado posterior, incluindo a venda executiva, o que constitui motivo justificado para suspender a instância até que fosse proferida decisão sobre a alegada falta de citação da executada.

Sucede que, entretanto, conforme apurou este STA na sequência de promoções do Ministério Público nesse sentido, na pendência do presente recurso foi proferida em 25 de Outubro de 2013 decisão no processo de reclamação, já transitada em julgado, *na qual o tribunal se pronunciou no sentido da existência e legalidade da citação da executada no processo de execução fiscal e da consequente legalidade do acto do órgão da execução fiscal que ordenou a entrega do imóvel adjudicado aos adquirentes (sentença fls. 150/156; ofício fls. 172),* e, em razão disso mesmo, deixou de se verificar o motivo justificativo da suspensão da instância, havendo, pois, que ordenar a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para que decida a reclamação, sendo que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, *a decisão a proferir na acção deve respeitar o caso julgado formado sobre a questão da legalidade da citação,* ***o qual impede a procedência da pretensão da autora quanto á declaração de invalidade*** *jurídica consequencial da venda do imóvel, exclusivamente baseada na falta da sua citação no processo de execução fiscal.*

O recurso merece, pois, provimento, sendo de revogar o despacho recorrido, e impondo-se a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para que prossigam, apreciando-se o mérito do pedido dos recorrentes.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, e

ordenando a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para apreciação da pretensão dos recorrentes à entrega do imóvel adquirido em execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Ana Paula Lobo* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2014.

Assunto:

Contra-ordenação. Impugnação judicial. Decisão por despacho. Falta de audição do arguido e do Ministério Público.

Sumário:

I — Verifica-se a nulidade insanável prevista na alínea c) do artigo 119.º, bem como a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 120.º, ambos do CPP, se o despacho por que o juiz decidiu o recurso da decisão administrativa de aplicação de coima não foi antecedido da notificação ao arguido e o Ministério Público para os efeitos previstos na segunda parte do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO, o que determina a invalidade dessa decisão, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 122.º do mesmo CPP, sempre aplicável ex vi *da alínea b) do artigo 3.º do RGIT e do artigo 41.º do RGCO.*

II — Porque essa decisão conheceu o recurso judicial sem a prévia concordância do arguido e do Ministério Público, o recurso jurisdicional dela interposto com esse fundamento deve ser provido, declarando-se nula a decisão e remetendo-se os autos ao tribunal a quo, a fim de assegurar a audição prévia do arguido e do Ministério Público.

Processo n.º 1291/14-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridas: AT – Autoridade Tributária e Aduaneira e outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de contra-ordenação com o n.º 1992/13.5BELRS:

1. RELATÓRIO

1.1 No recurso de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária deduzido pela sociedade denominada "A……., Lda." (a seguir Arguida ou Recorrida), a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, imediatamente após os autos lhe terem sido apresentados ao abrigo do disposto no art. 62.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável *ex vi* da alínea b) do art. 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), admitiu o recurso e, do mesmo passo, proferiu decisão na qual anulou a decisão administrativa de fixação da coima e «*os subsequentes termos do processo de contra-ordenação dependentes daquela decisão*».

1.2 Inconformado com essa decisão, o Representante do Ministério Público (a seguir Recorrente) junto do Tribunal Tributário de Lisboa dela veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([1]): «

1- O recurso interposto por "A……., Lda." foi em 29.10.2013 – cfr. fls. 128 – remetido pelo Ministério Público ao Juiz;

2- Tal acto, nos termos do n.º 1 do art. 62.º do RGCO, equivale à acusação.

3- Em 13.03.2014 o juiz decidiu o caso através de simples despacho.

4- Não foi concedido prazo ao MP nem ao arguido para, querendo, se pronunciarem, opondo-se caso assim o entendessem, a uma decisão por mero despacho, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 64.º do RGCO.

5- De acordo do estipulado no n.º 2 do art. 64.º do Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10, a possibilidade de decidir o recurso de impugnação judicial por simples despacho está absolutamente dependente da não oposição da arguida e do Ministério Público a essa forma de decidir.

6- A omissão dessa audição constitui a nulidade insanável prevista na alínea c) do artigo 119.º do Código de Processo Penal, aplicável "ex vi" art. 41.º Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10 (RGCO).

7- A decisão por simples despacho implica, nos termos do art. 122.º, n.º 1 do CPPenal, a invalidade da decisão por simples despacho proferida nos autos.

8- A sentença recorrida viola o disposto no n.º 2 do art. 64.º do Dec. Lei n.º 433/82, de 27.10, pelo que deverá ser revogada e ordenado o prosseguimento dos autos».

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 Dispensaram-se os vistos dos Juízes Conselheiros Adjuntos, dada a simplicidade da questão a dirimir e o facto de muito recentemente se ter decidido a mesma questão, suscitada no âmbito de um outro processo.

1.5 A questão que cumpre apreciar e decidir é apenas a de saber se o juiz pode decidir o recurso da decisão de aplicação de coima por despacho sem previamente notificar o arguido e o representante do Ministério Público nos termos e para os efeitos do n.º 2 do art. 64.º do RGCO.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida efectuou o julgamento de facto nos seguintes termos: «

Com relevância para a decisão, considera-se provada a seguinte factualidade constante dos autos:

A) Em 1 de Maio de 2001 foi levantado auto de notícia contra a ora recorrente, imputando-lhe a infracção do disposto no nos artigos 27.º, n.º 1 e 41.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA – apresentação dentro prazo D.P. s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M), com referência ao período 2011/02, punível pelos artigos 11.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4, do RGIT – falta de entrega da prestação tributária dentro do prazo (cfr. fls. 4 dos autos);

B) Com base no auto de notícia referido em A) que antecede, o Serviço de Finanças de Lisboa 2 instaurou, em 4 de Maio de 2011, contra a arguida, ora recorrente, o processo de contra-ordenação n.º 3247201106063373 (cfr. fls. 3 dos autos);

C) Em 18 de Setembro de 2013, no âmbito do mencionado processo de contra-ordenação, o Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 proferiu o despacho objecto dos presentes autos, que aplicou à arguida coima no montante de € 23.391,93, acrescida de custas processuais, no montante de € 51,00 (cfr. fls. 84 e 85 dos autos);

D) Do referido despacho consta o seguinte:

«Descrição Sumária dos Factos

Ao(À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante do imposto exigível: 116.959,66; 2. Valor da prestação tributária entregue: 0,00; 3. Valor da prestação tributária em falta: 116.959,66; 4. Data do cumprimento da obrigação: 2011-04-11; 5. Período a que respeita a infracção: 2011/02; 6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 2011-04-11, os quais se dão como provados.

Normas Infringidas e Punitivas

Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quando, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenação(ões).

Normas Infringidas

Artigo

Art. 114.º n.º 2 e 26.º n.º 4 do RGIT – Falta entrega prest. tributária dentro do prazo (M)
Período Tributação
201102
Data Infracção
2011-04-11
Coima Fixada
23.391,93
Responsabilidade contra-ordenacional

A responsabilidade própria do(s) arguido(s) deriva do art. 7.º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, aplicável por força do art. 3.º do RGIT, concluindo-se dos autos a prática, pelo(s) arguido(s) e como autor(es) material(ais) da(s) contra-ordenação(ões) identificada(s) supra.

Medida da Coima

Para fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da(s) contra-ordenação(ões) praticada(s), para tanto importa ter presente e considerar o seguinte quadro (Art. 27.º do RGIT):

Requisitos/Contribuintes

	1 A…….. LDA
Actos de Ocultação	*Não*
Benefício Económico	*0,00*
Frequência da prática	*Frequente*
Negligência	*Simples*
Obrigação de não cometer infracção	*Não*
Situação Económica e Financeira	*Baixa*
Tempo decorrido desde a prática da infracção	*< 3 meses*

(...)

DESPACHO

Assim, tendo em conta estes elementos para a graduação da coima e de acordo com o disposto no art. 79.º do RGIT aplico ao arguido a coima de Eur. 23.391,93, cominada no(s) Art(s) 114.º n.º 2 e 26.º n.º 4, do RGIT, com respeito pelos limites do art. 26.º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur 51,00) nos termos do n.º 2 do Dec.-Lei n.º 29/98 de 11 de Fevereiro.

Notifique-se o arguido nos termos da presente decisão, juntando-se-lhe cópia, para efectuar o pagamento da coima com o benefício de redução no prazo de 20 dias, podendo neste último prazo recorrer judicialmente (79.º/2 RGIT), sob pena de cobrança coerciva, advertindo-o de que vigora o Princípio de Proibição da "Reformatio in Pejus" (em caso de recurso não é susceptível de agravamento, excepto se a situação económica e financeira do infractor tiver melhorado de forma sensível)» (cfr. fls. 84 e 85 dos autos);

E) Em 19 de Setembro de 2013, o ora recorrente foi notificada para, no prazo de vinte dias, proceder ao pagamento da coima e das custas processuais referidas em C) e D) que antecedem, ou, no mesmo prazo, apresentar recurso judicial da decisão de aplicação da coima (cfr. fls. 86 e 87 dos autos);

F) Em 9 de Outubro de 2013, a arguida apresentou recurso da decisão referida em C) e D) que antecedem (cfr. fls. 88 a 107 dos autos)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Ao abrigo do disposto no art. 62.º do RGCO, aplicável *ex vi* da alínea b) do art. 3.º do RGIT, o Representante do Ministério Público no Tribunal Tributário de Lisboa apresentou à Juíza daquele Tribunal o recurso judicial interposto pela sociedade ora Recorrida contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 que lhe aplicou uma coima. A Juíza, de imediato, admitiu o recurso e decidiu-o, anulando a decisão administrativa de fixação da coima e «*os subsequentes termos do processo de contra-ordenação dependentes daquela decisão*» com o fundamento de aquela decisão enfermava da nulidade insuprível previsto no art. 63.º, n.º 1, alínea d), do RGIT, uma vez que não tinha cumprido adequadamente o requisito do n.º 1 do art. 79.º do mesmo diploma.

O Ministério Público recorreu dessa decisão para este Supremo Tribunal Administrativo com o fundamento de que, tendo Juíza do Tribunal *a quo* decidido o recurso através de simples despacho sem que, como o impõe o n.º 2 do art. 64.º do RGCO, previamente tivesse concedido prazo ao Ministério Público e à Arguida para, querendo, se pronunciarem, opondo-se, caso assim o entendessem, a uma decisão por mero despacho, essa omissão constitui a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º do Código de Processo Penal (CPP), aplicável *ex vi* do art. 41.º do RGCO e, por outro lado, que a decisão por simples despacho, implica, nos termos do art. 122.º, n.º 1, do CPP, a invalidade dessa decisão.

Daí termos identificado a questão a apreciar e decidir como sendo a de saber se o juiz pode decidir o recurso da decisão de aplicação de coima por despacho sem previamente notificar o arguido e o representante do Ministério Público nos termos e para os efeitos do n.º 2 do art. 64.º do RGCO.

2.2.2 DA FALTA DA NOTIFICAÇÃO PARA OS EFEITOS PREVISTOS NO n.º 2 DO art. 64.º DO RGCO

A questão foi decidida recentemente por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 29 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1024/14 ([2]) e subscrito pelos Conselheiros que integram a presente formação, motivo por que nos limitaremos a remeter para a fundamentação aí expendida ([3-4]):

«[…] *Quanto à* […] *questão: nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º do CPPenal e consequente invalidade da decisão por despacho, nos termos do art. 122.º, n.º 1 do CPPenal.*

[…]

Sob a epígrafe «Decisão por despacho judicial», dispõe-se nos n.ºs 1 e 2 do art. 64.º do RGCO:

*«*1 - O juiz decidirá do caso mediante audiência de julgamento ou através de simples despacho.

2 - O juiz decide por despacho quando não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido ou o Ministério Público não se oponham*».*

São, portanto, dois os requisitos - cumulativos - para que o juiz possa decidir por despacho: (i) que não considere necessária a audiência de julgamento e (ii) que o arguido e o Ministério Público não se oponham.

Trata-se, no fundo, da concretização, no processo de contra-ordenação, do princípio constitucional do direito de audiência e de defesa previsto no art. 32.º, n.ºs 1, 5 e 8 da CRP.

*E como salientam os Cons. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos [0] [[0] Regime Geral das Infracções Tributárias - Anotado, 4.ª edição, 2010, Áreas editora, anotação 10 ao art. 81.º, p. 547; bem como Contra-ordenações - Anotações ao Regime Geral, 6.ª Edição, 2011, Áreas editora, anotação 2 ao art. 64.º, p. 500), «*Basta a oposição de qualquer deles (arguido ou MP) para o juiz não poder decidir por despacho.

Esta oposição poderá ser manifestada pelo arguido no requerimento de interposição de recurso e pelo Ministério Público ao apresentar o processo ao juiz, devendo entender-se que constituem manifestação implícita de oposição o oferecimento de prova que deva ser produzida em audiência.

No entanto, não se exigindo que eles manifestem a oposição espontaneamente nesses momentos, o juiz, no caso de não considerar necessária a audiência, deverá notificar o arguido e o Ministério Público anunciando a sua intenção de decidir por despacho, para dar-lhes oportunidade de deduzirem oposição, fixando-lhe prazo para esse efeito. Na falta de manifestação de oposição, o juiz poderá decidir por despacho, não sendo necessária uma afirmação positiva de concordância, como se conclui dos termos do n.º 2 do art. 64.º do RGCO, em que se estabelece que «o juiz decide por despacho quando não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido ou o Ministério Público não se oponham».

Para além disso, antes de decidir por despacho, o juiz deve dar oportunidade ao representante da Fazenda Pública de trazer ao processo os elementos que repute convenientes para decisão (art. 70.º, n.ºs 1 e 2, do RGCO)*».*

No caso vertente, constata-se que nem a arguida nem o Ministério Público foram ouvidos para efeitos do disposto no supra transcrito n.º 2 do art. 64.º do RGCO, isto é, sobre a possibilidade de o recurso ser decidido por despacho, não obstante a arguida logo tenha arrolado prova testemunhal, na petição de recurso.

Verificando-se, portanto, a alegada violação do citado preceito legal, substanciada na omissão daquela audição e configurando-se, consequentemente, a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º e a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do art. 120.º, ambos do CPPenal, aplicável "ex vi" art. 41.º do RGCO e da alínea b) do art. 3.º do RGIT.

*Aliás, como se acentua no acórdão desta Secção do STA, proferido em 29/6/2005, proc. n.º 0363/05 [2] [[2] No mesmo sentido cfr. também o ac. de 30/11/2004, proc. n.º 0707/04], «*mesmo a admitir que o Juiz não violou tal preceito com o fundamento de que não existe norma que o obrigue a ouvir aquelas entidades sobre se se opõem ou não à decisão por simples despacho, no caso em apreço, sempre aquela decisão violaria aquele preceito, uma vez que, com a indicação pela arguida nas suas alegações de duas testemunhas, tal conduta traduz a sua vontade de que as mesmas fossem ouvidas em audiência de julgamento, reveladora de uma oposição inequívoca da arguida a essa forma de apreciação da causa (neste sentido, vide Ac. da Relação de Lisboa de 4/3/92, in Colect. Jurisp., Ano XVII, Tomo II, pág. 164)*».*

[…]

Ocorre, assim, a invalidade da decisão (despacho) recorrida, atento o disposto no n.º 1 do art. 122.º do mesmo CPPenal, procedendo, portanto, nesta medida, o recurso […]».

Face ao exposto, concedendo-se provimento ao recurso, declarar-se-á a nulidade do despacho recorrido e ordenar-se-á a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, a fim de aí prosseguirem com a notificação da Arguida e do Ministério Público, de harmonia e para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 64.º do RGCO.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Verifica-se a nulidade insanável prevista na alínea c) do art. 119.º, bem como a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do art. 120.º, ambos do CPP, se o despacho por que o juiz decidiu o recurso da decisão administrativa de aplicação de coima não foi antecedido da notificação ao arguido e o Ministério Público para os efeitos previstos na segunda parte do n.º 2 do art. 64.º do RGCO, o que determina a invalidade dessa decisão, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 122.º do mesmo CPP, sempre aplicável *ex vi* da alínea b) do art. 3.º do RGIT e do art. 41.º do RGCO.

II - Porque essa decisão conheceu o recurso judicial sem a prévia concordância do arguido e do Ministério Público, o recurso jurisdicional dela interposto com esse fundamento deve ser provido, declarando-se nula a decisão e remetendo-se os autos ao tribunal *a quo*, a fim de assegurar a audição prévia do arguido e do Ministério Público.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, declarar a nulidade do despacho recorrido e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, a fim de aí prosseguirem com a notificação da Arguida e do Ministério Público, de harmonia e para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 64.º do RGCO.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) Permitimo-nos corrigir o lapso verificado na numeração, onde o n.º 2 estava repetido.

([2]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/79fbcf726f3d46b880257d8c0051045a?OpenDocument.

([3]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

([4]) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

Acórdão de 26 Novembro de 2014.

Assunto:

IVA. Correcções sucessivas. Liquidações sucessivas.

Sumário:

Quando ocorrem sucessivas correcções nas declarações periódicas de IVA respeitantes a um mesmo período, tais correcções poderão originar diversas liquidações que se complementam umas às outras sem que se sobreponham ou se dupliquem.

Processo n.º 10/14-30.
Recorrente: A…, L.[da]
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A A……., Lda, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal da Penafiel (TAF de Penafiel) datada de 19 de Fevereiro de 2013, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial das liquidações adicionais de IVA de Janeiro e Fevereiro de 2006 e respectivos juros compensatórios, no valor global de € 70.962,36, bem como a decisão que negou provimento ao recurso hierárquico, que esta havia interposto contra a Direcção Geral dos Impostos e Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças do Porto. O recurso foi enviado para o Tribunal Central Administrativo Norte (TCA Norte) que por acórdão de 15 de Novembro de 2013, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando competente este Supremo Tribunal para onde os autos foram enviados.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) Ao abrigo do disposto no art. 28º, n.º 1, alínea c) e art. 40º do CIVA, dentro do prazo legalmente previsto para o efeito, a Impugnante apresentou a sua declaração periódica relativamente às operações efectuadas nos meses de Janeiro e Fevereiro de 2006.

B) No âmbito das sobreditas declarações periódicas de imposto, a Impugnante apurou e declarou, para o período 2006.01T, um crédito de imposto a seu favor, no valor de € 83.478,97.

C) Tendo apurado e declarado para o período 2006.02T um crédito de imposto de € 88.756,56.

D) Tendo-se detectados diversos erros de facto e de direito, na sequencia de uma reanalise das operações contabilísticas com relevância tributária na cédula de IVA, em 03/03/2008, a impugnante procedeu ao envio de uma declaração rectificativa e/ou correctiva da declaração substituída.

E) Em sede de reexame das operações realizadas no período 2006.01T, a Impugnante, apurou um débito de IVA no valor de € 28.837,34, ao mesmo tempo que apurou um crédito de IVA no valor de € 47,705,37 para o período 2006,02T.

F) Uma vez recepcionadas e tratadas as sobreditas declarações correctivas, os SIVA procedem à hetero-liquidação de IVA para os períodos em apreço, que originaram as liquidações em recurso.

G) Na sequência de irregularidades detectadas no decurso de uma acção inspectiva, de âmbito parcial a IVA e com extensão aos exercícios de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, a Impugnante procedeu ao envio de uma nova declaração correctiva.

H) Na sobredita declaração correctiva, a Impugnante declarou um débito de imposto de €107.750,71 para o período de tributação 2006,01T, e para o período de tributação 2006.02T, apurou um crédito a seu favor, no valor de € 8.518,90.

I) Motivada pelo envio de novas declarações correctivas, os SIVA procederam à realização de uma nova liquidação de IVA com base nos valores declarados nas respectivas declarações correctivas e, expedidas pela Impugnante em 11/04/2008.

J) Em face dos factos até aqui explanados, não poderá deixar de se concluir que as liquidações adicionais praticadas na sequência da declaração correctiva de imposto enviada para os SIVA em 11/04/2008, vêm substituir as liquidações adicionais de imposto processadas pelos SIVA de acordo com os apuramento reflectidos na declaração correctiva, expedida pela Impugnante em 03/03/2008.

K) Atendendo que sobre as mesmas operações tributáveis, impendem duas liquidações de imposto, deverá proceder-se à anulação dos actos de liquidação objecto de impugnação.

L) No caso *sub judice*, a A.F. vem liquidar adicionalmente juros compensatórios, pelo facto de a impugnante alegadamente ter utilizado em seu benefício, e de modo ilegítimo, determinado crédito de imposto, postergando, a realização da compensação emergente do direito a juros indemnizatórios emergentes dos créditos de impostos cujos reembolsos nunca foram concretizados.

M) Tal comportamento da A.F. configura uma ostensiva violação do princípio da justiça, bem como um locupletamento da A.F. que onera o contribuinte, uma vez que, a A.F. deveria introduzir fazer a compensação entre os juros compensatórios imputados ao sujeito passivo, e o crédito de juros indemnizatórios apurados beneficio da impugnante nos termos do art. 43º da LGT

N) A sentença *a quo* procedeu a uma incorrecta aplicação do direito à factualidade apurada.

Julgando-se o recurso procedente, será feita JUSTIÇA!

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela total improcedência do recurso e manutenção do julgado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a factualidade concreta:

A) A impugnante apresentou em 10/3/2006 e 10/4/2006, respectivamente, as declarações periódicas de IVA dos meses de Janeiro e Fevereiro de 2006, tendo apurado e declarado, para o período de Janeiro de 2006 (0601), um crédito de imposto, no valor de €83.478,97, e no período Fevereiro de 2006 (0602), um crédito de imposto de €88.756,56 (Petição inicial e elementos do processo administrativo (PA) juntos ao processo de reclamação graciosa apenso (PRG)).

B) O montante credor da primeira liquidação dos períodos 0601 e 0602 foi incorporado na linha de reporte das liquidações entregues dentro do prazo, tendo-se esgotado na declaração do período 0704 (Elementos do PA juntos ao PRG).

C) Em 3/3/2008, a impugnante procedeu ao envio das declarações de substituição desses períodos, tendo apurado e declarado, no período 0601, um débito de IVA de €28.873,34, e no período de 0602, um crédito de IVA de €47.705,37 (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG).

D) A administração tributária procedeu às seguintes liquidações adicionais do IVA desses períodos, que constituem as liquidações impugnadas (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG)

Período	Natureza da dívida	Número da liquidação	Valor
0601	IVA	08050243	€22.035,01
0601	Juros compensatórios	08050244	€1.748,31
0601	Juros compensatórios	08050242	€3.010,22
0602	IVA	08050245	€41.051,18
0602	Juros compensatórios	08050246	€3.117,64

E) Esta liquidação adicional do IVA do período 0601 resultou da diferença entre o crédito de IVA constante da declaração apresentada em 10/3/2006 (€83.478,97) e o montante do IVA em débito da declaração de substituição apresentada em 3/3/2008 (€28.873,34), levando ainda em consideração o valor das declarações de créditos existentes, que deu origem à liquidação adicional de €22.035,01 (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG).

F) Esta liquidação adicional do IVA do período 0602 foi calculada partindo da liquidação inicial da declaração apresentada em 10/4/2006 e resultou da diferença entre o crédito de IVA constante dessa declaração (€88.756,56) e o crédito de IVA da declaração apresentada em 3/3/2008 (€47.705,37), de que resultou a liquidação adicional de €41.051,19 (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG).

G) Na sequência de irregularidades detectadas no decurso duma acção inspectiva, em 11/4/2008, a impugnante procedeu ao envio de novas declarações correctivas, tendo apurado e declarado um débito de IVA de €107.750,71, no período de 0601, e um crédito de IVA, no valor de €8.518,90, no período de 0602 (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG).

H) Com base nestas declarações correctivas a administração tributária procedeu às seguintes segundas liquidações adicionais (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG):

Período	Natureza da dívida	Número da liquidação	Valor
0601	IVA	08068425	€78.877,37
0601	Juros compensatórios	102 208 805 024 409	€1.748,31
0601	Juros compensatórios	102 208 805 024 209	€3.010,22
0602	IVA	08068427	€39.186,47
0602	Juros compensatórios	102 208 805 024 609	€3.117,64

I) Esta segunda liquidação adicional do IVA do período 0601 resultou da diferença entre o saldo devedor de IVA constante da declaração apresentada em 11/4/2008 (€107.750,71) e o saldo devedor do IVA da declaração de substituição apresentada em 3/3/2008 (€28.873,34), donde resultou o valor de €78.877,37 (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG).

J) Esta segunda liquidação adicional do IVA do período 0602 foi calculada partindo da declaração apresentada em 3/3/2008 e resultou da diferença entre o crédito de IVA constante dessa declaração (€47.705,37) e o crédito de IVA da declaração apresentada em 11/4/2008 (€8.518,90), de que resultou a liquidação adicional de €39.186,47 (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG).

K) A administração tributária não procedeu ao cálculo, nem ao pagamento de juros indemnizatórios (Petição inicial e elementos do PA juntos ao PRG).

L) A impugnante apresentou a RG que consta de fls. 2 a 5 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

M) Aí foi proferido o projecto de despacho de fls. 86 a 89 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

N) A impugnante foi notificada desse projecto e para exercer o direito de audição (fls. 90/91 do PRG).

O) A impugnante exerceu o direito de audição que consta do requerimento de fls. 96 a 98 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

P) A RG foi indeferida pela decisão de fls. 102 a 104 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

Q) A impugnante apresentou RH dessa decisão, que consta de fls. 1 a 4 do processo de recurso hierárquico apenso (PRH), cujo teor aqui se dá por reproduzido.

R) Por decisão de 17/3/2010, que consta de fls. 19 a 34 do PRH, cujo teor aqui se dá por reproduzido, foi negado provimento ao RH.

S) A decisão do RH não foi precedida do exercício do direito de audição (PRH).

Com relevância para a decisão da causa, não existe matéria de facto julgada não provada.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do objecto do recurso que nos vem dirigido.

A recorrente insiste na sua tese de que existem duas liquidações do imposto do IVA que incidem sobre as mesmas operações tributáveis, sendo que as mais recentes substituíram as anteriores.

Desde já poderemos afirmar que o presente recurso não tem razão de ser, uma vez que na sentença decidiu-se correctamente e fez-se uma análise detalhada das diversas correcções que vieram a dar lugar às diferentes liquidações de IVA para os períodos 1 e 2 de 2006.

E ponto fulcral da questão, tal como resulta da matéria de facto que não vem posta em causa, reside na análise das diversas liquidações que foram sendo sucessivamente emitidas pela AT, em resultado de outras tantas correcções que foram feitas ao cálculo do imposto referente a tais períodos.

Como é bem referido na sentença recorrida, as diversas liquidações do imposto não se sobrepõem de modo a duplicar o valor real e concreto a débito e a crédito, antes se complementam e completam de modo a apurar o valor final que se encontra efectivamente a débito e a crédito.

Vejamos, então.

Quanto ao período 2006/01T.

Inicialmente, em 10/03/2006, a impugnante apresentou na sua declaração um crédito de imposto no valor de 83.478,97€.

Posteriormente, após diversas correcções determinadas por irregularidades entretanto detectadas, apurou-se um débito de imposto de 107.750,71€, que aliás a recorrente não contesta, ou seja, ao invés do crédito inicialmente declarado, apurou-se existir um débito muito superior.

Para esse período, foram emitidas liquidações de imposto de IVA, nos montantes de 22.035,01€ e 78.877,37€, o que perfaz o montante global de 100.912,38€, conforme a explicação que resulta dos factos provados na alínea E) do probatório.

Podemos, assim, concluir que não há sobreposição de liquidações, exigindo-se duas vezes o mesmo imposto, mas antes verifica-se uma complementaridade entre as duas liquidações.

Quanto ao período 2006/02T.

Inicialmente, em 10/04/2006, a impugnante apresentou na sua declaração um crédito de imposto no valor de 88.756,56€.

Posteriormente, após diversas correcções determinadas por irregularidades entretanto detectadas, apurou-se um crédito de imposto de 8.518,90€, que aliás a recorrente não contesta, ou seja, ao invés do crédito inicialmente declarado, apurou-se existir um crédito muito inferior.

Para esse período, foram emitidas liquidações de imposto de IVA, nos montantes de 41.051,18€ e 39.186,47€, o que, somado ao valor real a crédito apurado em Abril de 2008, perfaz o montante global de 88.756,55€ que corresponde àquele valor global inicialmente declarado em Abril de 2006.

Podemos, assim, concluir que não há sobreposição de liquidações, exigindo-se duas vezes o mesmo imposto, mas antes verifica-se uma complementaridade entre as duas liquidações.

Ou seja, ao invés de se ter feito uma única liquidação que corrigisse os valores inicialmente declarados em Março e Abril de 2006 em cada uma das declarações, foram feitas duas correcções que vieram a proceder à correcção desses valores, tudo se passando, portanto, como se de apenas uma liquidação correctiva se tratasse.

Improcede, assim, o recurso que nos vinha dirigido nesta parte.

Quanto aos juros.

A este propósito escreveu-se na sentença recorrida:

"A impugnante considerando que as primeiras liquidações adicionais são ilegais, alega que a administração tributária deveria ter procedido ao cálculo e ao pagamento dos respectivos juros indemnizatórios, bem como dos juros indemnizatórios referentes aos montantes relativos aos créditos de IVA e realizado a sua compensação, sob pena de violação do art. 43.º da LGT e dos princípios da justiça material e da imparcialidade, bem como dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé, plasmados nos arts. 266.º da Constituição, 55.º da LGT e 6.º do CPA, tanto mais que relativamente ao valor dos créditos de IVA liquidou juros compensatórios.

Mas também não tem razão.

O art. 43.º da LGT, em vigor à data dos factos previa:

"1-São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2-Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3-São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

4-A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.".

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, aditou ao art. 43.º da LGT o n.º 5, que prevê: "5-No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.".

O art. 151º, n.ºs 3 e 4, da referida Lei n.º 64-B/2011, estipula que:

"3 - A nova redacção do n.º 5 do artigo 43.º e do n.º 3 do artigo 44.º da LGT tem aplicação (mediata ás decisões judiciais transitadas em julgado, cuja execução se encontre pendente à data da entrada em vigor da presente lei.

4-Os juros devidos, ao abrigo da nova redacção do n.º 5 do artigo 43.º e dos nºs 2 e 3 do artigo 44.º da LGT, nos processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e nas decisões judiciais transitadas em julgado, cuja execução se encontre pendente, só se aplicam ao período decorrido a partir da entrada em vigor da presente lei.".

Os juros indemnizatórios são devidos quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da divida tributária em montante superior ao legalmente devido (art. 43º, n.º 1, da LGT) e nas situações previstas no n.º 3, do art. 43.º da LGT.

Na situação em apreço não está em causa nenhuma das situações previstas no art. 43º, n.º 3 da LGT, pelo que a impugnante não tem direito a quaisquer juros indemnizatórios com esse fundamento.

Por outro lado, como vimos, no caso em apreço as liquidações impugnadas não padecem de qualquer ilegalidade, pelo que não houve qualquer pagamento de tributo superior ao legalmente devido e muito menos por qualquer erro imputável aos serviços (art. 43º, n.ºs. 1 e 3, da LGT, a contrario sensu).

Logo, a impugnante não tem, de todo, direito a quaisquer juros indemnizatórios ou a qualquer compensação deles decorrentes.

Acresce que o crédito do IVA não confere só por si o direito a quaisquer juros indemnizatórios.

O crédito de IVA pode ser reportado em declarações posteriores ou ser restituído e só neste caso é que poderá conferir direito a juros indemnizatórios se a restituição não for realizada no prazo legal (cfr. 43º, n.º 3, alínea a), da LGT).

Todavia, no caso em apreço não está em causa qualquer restituição de imposto, pelo que não há direito a quaisquer juros indemnizatórios (art. 43.º da LGT).

Acresce que mesmo a declaração de IVA apresentada pela impugnante com crédito de IVA foi apresentada muito para além do prazo normal da declaração, por motivo imputável à impugnante, pelo que qualquer atraso na liquidação do IVA tem de lhe ser imputado.

Na situação sub judice a impugnante não tem direito a quaisquer juros indemnizatórios e não há qualquer violação de norma ou princípio legal, designadamente, dos princípios da justiça material e da imparcialidade, bem como dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé, plasmados nos arts. 266.º da Constituição, 55.º da LGT e 6.º do CPA, porquanto não há qualquer acção ou omissão imputável à administração tributária que tenha determinado qualquer atraso na liquidação impugnada e que tenha, por qualquer forma, impedido ou atrasado qualquer restituição de imposto à impugnante ou retardado a verificação e consagração a qualquer direito a crédito de imposto a favor da impugnante e à sua restituição efectiva.

Acresce ainda que apesar da impugnante na declaração de substituição apresentada em 3/3/2008, referente ao período 0602, ter declarado um crédito de IVA de €47.705,37, na liquidação impugnada veio a apurar-se que a impugnante tinha a pagar o montante de €41.051,18 (na sequência da utilização dos créditos de IVA), pelo que não há direito a quaisquer juros indemnizatórios.

Finalmente a liquidação de juros compensatórios pela administração tributária, mesmo na parte que respeita aos valores em que foram declarados créditos de imposto, atendendo que a impugnante utilizou tais créditos no reporte das declarações de IVA apresentadas até ao período 0704, ou seja, a impugnante utilizou o valor dos créditos do IVA das declarações de 0601 (posteriormente corrigida para um débito de IVA), e 0602, para pagar o IVA devido nas declarações periódicas posteriores, e que veio a terminar o valor do IVA liquidado, impugnado nestes autos, está legalmente fundamentada nos arts. 96º, n.º 1, do CIVA e 35º, n.º 1, da LGT, pelo que não padecem de qualquer ilegalidade.

Estando a liquidação de juros compensatórios sobre os valores dos créditos de imposto legalmente fundamentada de facto e de direito e inexistindo fundamento legal para a liquidação de juros indemnizatórios a favor da impugnante, a liquidação dos juros compensatórios não padece de qualquer ilegalidade, nem consubstanciam qualquer violação dos invocados princípios da justiça material e da imparcialidade, bem como dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé, plasmados nos arts. 266.º da Constituição, 55.º da LGT e 6.º do CPA, ou quaisquer outros.

Acresce que, mesmo que por hipótese, se colocasse o direito à liquidação de juros indemnizatórios, o mesmo não constituiria fundamento de impugnação da legalidade das liquidações de juros compensatórios, porquanto o eventual direito a juros indemnizatórios não interfere em nada com

as liquidações dos juros compensatórios, não é susceptivel de constituir fundamento para qualquer ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios, porquanto são coisas completamente distintas, nem o processo de impugnação judicial é a forma de processo adequada para apreciar a existência do direito a juros indemnizatórios. Assim, o eventual direito a juros indemnizatórios não contende com a legalidade dos juros compensatórios liquidados pela administração tributária, nem determina, nem é, de todo, susceptivel de determinar ou interferir na sua ilegalidade.".

Também, no mesmo sentido, o Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, emitiu parecer em que reafirmou aquela fundamentação, tendo acrescentado que, "*Com efeito, não se questionando a verificação, no caso, dos pressupostos que dão lugar à liquidação dos juros compensatórios (art. 35º da LGT), pois que inteiramente suportados pela factualidade levada ao probatório - pontos A) a J), também parece evidente não se mostrar verificada, no caso, qualquer uma das situações que dão lugar ao fenómeno reparatório, a título de juros indemnizatórios.*

E, como bem se refere na douta sentença recorrida, "o crédito do IVA não confere só por si o direito a quaisquer juros indemnizatórios". O crédito de IVA, acrescenta-se, "pode ser reportado em declarações posteriores ou ser restituído e só neste caso é que poderá conferir direito a juros indemnizatórios se a restituição não for realizada no prazo legal". De facto, prescrevia o n.º 8 do art. 22.º do CIVA, na redacção que vigorou até Fev. de 2009, que "(o)s reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efectuados pela Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação do pedido, findo o qual podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária". No caso em apreço, porém, não está em causa qualquer reembolso de imposto.

Ora, não havendo base legal para a liquidação de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, ora recorrente, não havia lugar à realização da pretendida compensação, não sendo invocável, com esse fundamento, a violação do princípio da justiça ou qualquer outro princípio constitucional.".

Face a toda esta argumentação não se vê que das respectivas alegações de recurso sejam adiantados outros fundamentos que permitam decidir de modo diferente.

Efectivamente, tendo-se apurado créditos de impostos inferiores e débitos que originariamente haviam sido considerados créditos, não se vislumbra que obrigação pudesse recair sobre a AT quanto ao pagamento de juros indemnizatórios ou compensatórios. E, igualmente, não se percebe que créditos de imposto poderiam ter gerado tais juros e qual o seu concreto montante que pudesse vir a ser objecto de compensação com os juros agora liquidados. Em momento algum é alegado e sequer provado que exista algum crédito de juros e respectivo montante para que pudesse ser operada a compensação desejada.

Temos, assim, que concluir que o recurso improcede na totalidade.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Pedro Delgado.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Taxa de Exibição de Publicidade. Estradas nacionais. Competência para a liquidação.

Sumário:

I — Por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (artigo 2.º, n.º 2), o artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na parte em que exigia a aprovação ou licença da Junta Autónoma das Estradas, foi derrogado e essa exigência foi desgraduada, limitando-se à emissão de parecer.

II — Por força dos mencionados diplomas, o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade passou a ser atribuído de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

III — Assim sendo, depois da entrada em vigor daqueles diplomas a «EP — Estradas de Portugal, S. A.» deixou de ter competência para licenciar a afixação de mensagens publicitárias, carecendo, por isso, de competência para tributar esse licenciamento.

Processo n.º 358/14-30.
Recorrente: EP — Estradas de Portugal, S. A.
Recorrido: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 208/12.6BEBJA:

1. RELATÓRIO

1.1 A……. (adiante Impugnante ou Recorrido) instaurou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja impugnação judicial contra a liquidação de taxa por afixação de publicidade em posto de abastecimento de combustíveis localizado nas margens de estradas nacionais, efectuada pela "EP – Estradas de Portugal, S.A." (adiante Recorrente), no valor total de € 1.249,38.

1.2 O Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja julgou procedente a impugnação e anulou a liquidação da referida taxa com o fundamento de que a "EP – Estradas de Portugal, S.A." carecia de competência para a liquidação, uma vez que também não tinha competência para licenciar a publicidade afixada à margem das estradas nacionais, que está atribuída, exclusivamente, às câmaras municipais.

1.3 A entidade liquidadora – "EP – Estradas de Portugal, S.A." – interpôs recurso da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do n.º 5 do art. 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([1]):

«*1- O presente recurso de revista justifica-se na exacta medida em que, conforme, o previsto nos artigos 280.º n.ºs 1 e 5, 282.º e segs. do CPPT, existe necessidade da mais correcta aplicação do direito perante uma sucessão de regimes legais e institutos jurídicos, nunca olvidando que o Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro é a lei especial – A lei fundamental e Estatuto das Estradas Nacionais;*

2- A maioria das decisões jurisdicionais das primeiras instâncias administrativas e fiscais, do TCAS, do STA, com a excepção da presente sentença recorrida e do Acórdão do STA, do recurso n.º 232/13 de 26 de Junho (não transitado em julgado) têm considerado ser a E.P - Estradas de Portugal, SA competente para o licenciamento da publicidade à margem e visível das estradas do PRN2000;

3- O STA já tem acolhido para exame, ainda pendente, outros recursos, da espécie de revista, considerando a importância e relevância social da temática em litígio;

4- A utilização da propriedade privada, em termos de publicidade, está sujeita a licenciamento, e no que respeita às estradas nacionais, vigorando ainda na ordem jurídica portuguesa o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, a administração exclusiva é exercida pela EP - Estradas de Portugal, SA;

5- O DL 13/71 é uma legislação considerada especial, de protecção à estrada, e submete à aprovação e licenciamento da EP a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi *respectiva;*

6- Os poderes da EP, SA respeitam à aprovação e licenciamento da "implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi *respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada, bem como ao estabelecimento, de postos (de abastecimento de combustíveis ou as obras neles a realizar (cfr. o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro).*

7- A publicidade exibida não é permitida se em contravenção com as disposições legais em vigor (cfr. o n.º 7.6.2. do Despacho de SEOP-XII/92, de 22 de Dezembro, publicado no Diário da República em 22/12/1992).

8- Já definiu o Supremo Tribunal Administrativo que as normas legais do DL 13/71, de 23/01 (arts. 10.º, 12.º, 13.º, 15.º e 17.º) são complementares da Lei n.º 97/88 de 17/08, não se encontrando tacitamente revogadas com a entrada em vigor dessa Lei.

9- O licenciamento da EP - Estradas de Portugal, SA é diferente do dos municípios, a realidade fáctica é diferente porquanto, enquanto a EP tem por escopo na sua actuação a segurança rodoviária, os municípios têm por objectivo simplesmente o aspecto arquitectónico e ambiental;

10- São duas as realidades e o próprio Tribunal Constitucional tem julgado não existir duplicação de taxas quando considerada a taxa de publicidade cobrada pela EP e a taxa de regulamento municipal;

11- Os actos relativos ao licenciamento e à exploração dos postos de abastecimento de combustíveis, assim como à implantação de suportes de publicidade neles devem ser praticados pela recorrente

EP - Estradas de Portugal, SA, estando as competências de fiscalização da EP, salvaguardadas pela parte final do artigo 25.º do Decreto-Lei. n.º 48/2011,de 1 de Abril.

12- As actividades de gestão e exploração das infra-estruturas rodoviárias, tais como as de execução e conservação estão a cargo dos concessionários, e da alínea c) do n.º 1 do Dec.-Lei n.º 374/2007, "constitui receita da EP o produto das taxas, emolumentos e suas receitas cobradas por licenciamentos, aprovações actos similares e por serviços prestados no âmbito da sua actividade".

13- No objecto da EP, SA integra-se a "exploração" da rede rodoviárias nacional, na qual se incluem os actos de licenciamento, nomeadamente de suportes publicitários (cfr. n.º 1, do artigo 4.º do DL 374/2007).

14- A actuação da EP - Estradas de Portugal, SA, a Concessionária Nacional estatal, de licenciamento, em relação a publicidade visível das estradas nacionais o PRN 2000 é própria, e não incidental ou subprocedimental, em face ao administrado, qualquer que seja a relação entre o mesmo e os Municípios;

15- A sentença recorrida, ao decidir como decidiu, fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea b) e do artigo 15.º n.º 1 alínea j), ambos do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro; do artigo 1.º e 2.º da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto; do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de Abril; do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, do Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril; do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro; e das Base 2 e 33 do contrato de concessão publicado em anexo ao DL n.º 380/2007, de 13 de Novembro.

16- A actuação de fiscalização, aviso para a entrega de projecto de publicidade, taxas e, ou, a remoção de publicidade já instalada à revelia da EP - Estradas de Portugal, SA tem a natureza de processo administrativo próprio e não de subprocedimento camarário ou de índole meramente municipal e o licenciamento da publicidade carece do pagamento da taxa fixada legalmente, por unidade de metro quadrado;

17- Os serviços da EP - Estradas de Portugal, SA, têm a sua estrutura orgânica aprovada na qual existem serviços de Licenciamento que actuam, têm o poder/dever de o fazer, sobre a publicidade existente à margem das estradas nacionais do PRN2000.

18- O Venerando Tribunal Central Administrativo Sul, na maioria, tem julgado como legal o acto administrativo da EP, SA do pedido de apresentação do projecto de publicidade a instalar ou instalada à margem, visível, das Estradas Nacionais.

19- O Supremo Tribunal Administrativo, com a referida excepção (Proc. 232/13), também julga legal a actuação da EP - Estradas de Portugal, SA reconhecendo nesta até o direito de liquidar taxas por publicidade exibida nos Postos de Abastecimento de Combustíveis pelos meios de execução coerciva fiscal.

Nestes termos e nos mais de Direito que, Exas, Venerandos Senhores Juízes Conselheiros, muito doutamente suprirão, se requer que seja julgado procedente o presente recurso de decisão jurisdicional, em sede de impugnação judicial anulando-se a douta sentença recorrida, julgando-se válida a liquidação de taxa, por exibição de publicidade à margem de Itinerário Principal, por parte da EP - Estradas de Portugal, SA».

1.5 A Recorrida contra-alegou, pugnando pela manutenção da sentença.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu e extenso e bem fundamentado parecer (de fls. 245 a 251) no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso.

1.7 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos, por a questão ter vindo a ser decidida repetida e uniformemente neste Supremo Tribunal Administrativo.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar que a "Estradas de Portugal, S.A." não tem competência para licenciar e taxar a afixação de publicidade situada nos postos de venda de combustível sitos à margem da estrada nacional.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«*Com interesse para a decisão da causa, considera-se provada a seguinte factualidade, a qual se passa a subordinar por alíneas:*

1 A impugnante foi notificada, pela comunicação de 20/02/2012 da Direcção Regional de Beja da então Estradas de Portugal SA subscrita pelo respectivo director, nos seguintes termos:

Assunto: Instalação de Publicidade Estrada IP2 / KM 377.650, lado esquerdo

Constata a fiscalização desta Direcção de Estradas a existência de suportes publicitários nas V. instalações situadas em Entradas junto ao local supra mencionado, sem que para o efeito esteja o interessado munido da respectiva autorização emitida pela EP - Estradas de Portugal SA.

Para efeito de autorização da publicidade fica V. Exa. notificado para no prazo de 10 dias requerer a sua legalização ao abrigo do disposto na Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, e proceder ao pagamento

da taxa no valor de 1.249,38 € (mil duzentos e quarenta e nove euros e trinta e oito cêntimos) consignada na alínea j) do art. 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, actualizada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, conforme cálculo junto em anexo.

A referida importância deverá ser liquidada nesta Delegação Regional durante as horas de expediente ou através de cheque visado ou transferência bancária NIB …… à ordem de EP - Estradas de Portugal, SA, no prazo de 10 dias. (...)».

2.2 DE DIREITO

2.1.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como decorre do que deixámos dito, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber quem é a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de publicidade nas estradas nacionais, *rectius*, na zona de protecção das estradas nacionais, tal como definida pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro ([2]), após o início da vigência da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

2.2.2 DA INCOMPETÊNCIA DA RECORRENTE PARA LIQUIDAR A TAXA DE EXIBIÇÃO DE PUBLICIDADE

A questão tem-se colocado repetidamente neste Supremo Tribunal Administrativo e tem vindo a ser respondida uniforme e unanimemente por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. Assim, vejam-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 26 de Junho de 2013, no processo n.º 232/13 ([3]), que foi aquele em que se louvou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja na sentença recorrida;
- de 18 de Junho de 2014, no processo n.º 1435/13 ([4]) e no processo 205/14 ([5]);
- de 2 de Julho de 2014, no processo n.º 492/14 ([6]), no processo n.º 615/14 ([7]) e no processo 1566/13 ([8]);
- de 9 de Julho de 2014, no processo n.º 483/14 ([9]);
- de 10 de Setembro de 2014, no processo n.º 79/14 ([10]) e no processo n.º 312/14 ([11]);
- e muitos outros após essa data.

Ainda que referindo-se à questão do licenciamento em si – enquanto a Secção de Contencioso Tributário aborda a questão sob a óptica da tributação do licenciamento – também a Secção de Contencioso Administrativo tem vindo a decidir repetida e uniformemente. Vejam-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 20 de Fevereiro de 2013, no processo n.º 1418/13;
- de 20 de Março de 2014, nos processos n.ºs 983/13, 1340/13, 1415/13, 1417/13, 1500/13, 1597/13, 1604/13, 1786/13, 1813/13, 1814/13 e 1854/13;
- de 3 de Abril de 2014, nos processos n.ºs 1499/13, 1556/13, 1600/13, 1741/13, 1815/13, 1896/13; 1792/13 e 24/14;
- de 29 de Abril de 2014, no processo n.º 73/14;
- de 15 de Maio de 2014, nos processos n.ºs 1516/13, 133/14, 135/14 e 140/14;
- de 19 de Junho de 2014, nos processos n.ºs 134/14, 138/14, 228/14, 233/14 e 236/14;
- de 26 de Junho, no processo n.º 338/14;
- de 9 de Julho, no processo n.º 235/14.

Podemos, pois, concluir que existe actualmente jurisprudência consolidada sobre a questão, conclusão à qual não obsta a existência de algumas decisões mais antigas desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em sentido diverso, designadamente os acórdãos que a Recorrente cita em abono da sua tese, proferidos ambos em 25 de Junho de 2009, pela mesma formação, nos processos n.º 243/09 ([12]) n.º 244/09 ([13]). Aliás, nesse sentido, decidiu esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em aresto proferido em 9 de Julho de 2014 ([14]), votado unanimemente pelos nove Conselheiros actualmente em exercício de funções, que julgou findo o recurso interposto ao abrigo do disposto no art. 284.º do CPPT do acórdão em que a sentença se louvou – proferido em 26 de Junho de 2013, no processo n.º 232/13 – e no qual foi invocado como fundamento o referido acórdão de 25 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 244/09. Na verdade, o motivo por que esse recurso foi julgado findo foi o de que a doutrina adoptada no acórdão recorrido constituía «*jurisprudência consolidada*» para os efeitos do art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Assim, pelos fundamentos constantes do referido acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 232/13, para cuja fundamentação remetemos – dispensando junção da cópia do mesmo, por estar já publicado no jornal oficial –, o recurso não merece provimento, pois a sentença recorrida não enferma do erro de julgamento que lhe vem assacado, tanto mais que, também ela, se louvou na doutrina desse aresto.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (art. 2.º, n.º 2), o art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na parte em que exigia a *aprovação ou licença* da Junta Autónoma das Estradas, foi derrogado e essa exigência foi desgraduada, limitando-se à *emissão de parecer*.

II - Por força dos mencionados diplomas, o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade passou a ser atribuído de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

III - Assim sendo, depois da entrada em vigor daqueles diplomas a "EP - Estradas de Portugal, S.A." deixou de ter competência para licenciar a afixação de mensagens publicitárias, carecendo, por isso, de competência para tributar esse licenciamento.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

([2]) Formada pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito, sendo estas últimas constituídas pelos terrenos limítrofes até 100 metros para além da zona non aedificandi, tal como definido pelo Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

([3]) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Abril de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf), págs. 2856 a 2863, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f38a09da1dbac0c880257bc500414cea?OpenDocument.

([4]) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf), págs. 2261 a 2268, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f328483943cf9a1180257d1e00541e53?OpenDocument.

([5]) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf), págs. 2150 a 2160, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f36d8a70c7ed607d80257d2b003ce6a2?OpenDocument.

([6]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/322cce6380175c6680257d27004f05b1?OpenDocument.

([7]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fa45bcb7465ac19280257d0f005233b3?OpenDocument.

([8]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/894c36a9d0541d1e80257d0f00336c65?OpenDocument.

([9]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d47aafec0599584380257d23002ee0c9?OpenDocument.

([10]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6bdca20e1af1c1d780257d51004ebcd5?OpenDocument.

([11]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/003ed08b8ecd7a7c80257d560048d364?OpenDocument.

([12]) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Setembro de 2009 (http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf), págs. 997 a 1003, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0c5c4a70a2d7f524802575e5004dec2d?OpenDocument.

([13]) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Setembro de 2009 (http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf), págs. 1003 a 1008, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a837fe04d5ac11c1802575e5004fa145?OpenDocument.

([14]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/92b7c0a3b92af68b80257d27003833c2?OpenDocument.

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Remanescente da taxa de justiça. Recurso. Oportunidade do pagamento. (Não) Dispensa.

Sumário:

I — Decorre da conjugação do n.º 9 do artigo 14.º do Regulamento das Custas Processuais com o n.º 2 do artigo 1.º do mesmo diploma legal que a notificação para pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual **no recurso** *deve ter lugar com a notificação do Acórdão que pôs termo ao* **recurso**, *ainda que este, dado que anulou a sentença recorrida por défice instrutório, não tenha posto termo à causa.*

II — Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do RCP, se a causa não se afigurou de ***complexidade inferior à comum,*** *não obstante tratar-se de mera questão de direito, pois que apenas destas conhece, em regra, este STA, e a dispensa do remanescente tem carácter excepcional.*

Processo n.º 398/12-30.
Recorrente: A…, L.da
Recorrido: IFAP — Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I. P.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – A……., Lda, recorrente nos presentes autos, ***notificada do acto da secretaria que lhe solicita que proceda ao pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso*** na sequência do nosso Acórdão do passado dia 8 de Outubro, de fls. 629 a 651 dos autos, que concedeu provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 28 de Dezembro de 2011 – que julgara improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívidas ao INGA respeitante a subsídios atribuídos no âmbito das Restituições à Exportação de Vinho, campanha de 1995 -, anulando a ***sentença recorrida no segmento impugnado para ser substituída por outra que, após a necessária ampliação do probatório fixado decida a questão da prescrição da obrigação de reposição de quantias indevidamente recebidas pela oponente*** e condenando a recorrida nas custas do recurso, pois contra-alegou, vem, nos termos de fls. 662 a 666 dos autos, ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 157.º do CPC, apresentar ***reclamação do mesmo acto da secretaria judicial e, sem prescindir, ao abrigo do disposto na 2.ª parte do n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais (RCP), requerer a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça,*** para o que alega, em síntese, que:

- atento a parte final do n.º 9 do artigo 14.º do RCP a notificação para pagamento do remanescente foi ***intempestivo, por precoce***, pois o Acórdão proferido nos autos ordenou a baixa do processo à 1.ª instância para ampliação do probatório e prolação de nova decisão e a notificação para pagamento do remanescente apenas devia ter lugar ***após a última decisão, com trânsito em julgado,*** do processo, razão pela qual peticiona a anulação do acto da secretaria;

- tendo em conta ***o elevado montante em questão, a conduta processual da parte e a complexidade da causa, a situação dos autos terá enquadramento na previsão*** da parte final do n.º 7 do artigo 6.º do RCP, justificando-se a dispensa do remanescente da taxa de justiça devido, o que requer, atendendo a que a sua conduta processual não merece reparo e a causa ***não reveste especial complexidade, repeitante à apreciação de uma directa questão de Direito que, ademais, vem a ser em tudo similar a outros autos de recurso que correm termos perante este mesmo Tribunal, entre as mesmas partes.***

2 – O recorrente notificou a mandatária do recorrido do seu requerimento (cfr. fls. 666/669 dos autos).

Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

3 - Cumpre decidir, pois que a tal nada obsta.

3.1 - Da reclamação do acto da secretaria judicial: oportunidade do pagamento do remanescente da taxa de justiça

Aquando da notificação do Acórdão proferido nos presentes autos ao mandatário da recorrente, este foi ainda notificado para: «(…), no prazo de 10 dias proceder ao pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual no recurso, devendo juntar ao processo o respectivo documento comprovativo no prazo cinco dias posteriores à data do pagamento – ***cfr. artigos 14.º, n.º 9 e 6.º, n.º 7, ambos do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo decreto-Lei n.º 24/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, e artigo 22.º n.º 3 da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril***.» (cfr. fls. 654 dos autos).

É deste acto que a recorrente reclama ao abrigo do n.º 5 do artigo 157.º do CPC, qualificando-o de ***intempestivo, por precoce***, atento a que o Acórdão proferido nos autos ordenou a baixa do processo à 1.ª instância para ampliação do probatório e prolação de nova decisão, daí que entenda, com JOEL TIMÓTEO RAMOS PEREIRA, que a notificação para pagamento do remanescente apenas devia ter lugar ***após a última decisão, com trânsito em julgado,*** do processo.

Não lhe assiste, porém, razão.

Dispõe o n.º 9 do artigo 14.º do RCP (***Oportunidade do pagamento)*** que: «Nas situações em que deva ser pago o remanescente nos termos do n.º 7 do artigo 6.º e o responsável pelo impulso processual não seja condenado a final, o mesmo deve ser notificado para efectuar o referido pa-

gamento, no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão que ponha termo ao processo», dispondo por sua vez o n.º 2 do artigo 1.º do mesmo diploma legal que: «Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria».

Assim, sem prejuízo da consideração que nos merece a posição sustentada pelo recorrente, parece-nos que resulta dos transcritos preceitos legais que a notificação para pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual **no recurso** deve ter lugar com a notificação da decisão que pôs termo ao recurso, ou seja, ***in casu,*** com a notificação do Acórdão proferido nos autos, que pôs termo ao recurso, embora não tenha posto termo à causa pois que o Acórdão proferido anulou a sentença recorrida e ordenou a baixa dos autos para prolação de nova decisão, após a necessária ampliação do probatório fixado. Se da sentença que venha a ser proferida vier a ser interposto novo recurso, haverá então, designadamente para efeitos de custas - mas não apenas para este efeito - um novo ***processo autónomo*** e não uma renovação da instância de recurso, razão pela qual se entende que bem andou a secretaria ao notificar para o pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo impulso processual do recorrente, não sendo merecedora de qualquer censura.

Indeferida vai, pelo exposto, a reclamação do acto da secretaria.

3.2 – Da dispensa do remanescente da taxa de justiça

Dispõe o n.º 7 do artigo 6.º do RCP que: «Nas causas de valor superior a €275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento».

No caso dos autos o valor da causa é de 670.263,20€, sendo o remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso calculado nos termos da tabela I –B (1,5 UC por cada €25.000 ou fracção para além dos €275.000), o que perfaz um montante que não se nos afigura desproporcionado atenta a complexidade da causa, que, contrariamente ao alegado pela requerente, não se nos afigura ***de complexidade inferior à comum***.

É que, sendo consensual que a dispensa do remanescente da taxa de justiça tem carácter excepcional, o facto de em causa no recurso ter estado uma ***directa questão de direito*** não serve de argumento para justificar a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, pois que nos recursos dirigidos e decididos por este STA estão sempre em causa questões de direito, já que competência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal assim se recorta nos recursos ***per saltum*** de decisões de 1.ª instância – cfr. os artigos 280.º n.º 1 do CPPT e 32.º n.º 1 alínea b) do ETAF.

Alega também a recorrente que a questão decidenda ***ademais, vem a ser em tudo similar a outros autos de recurso que correm termos perante este mesmo Tribunal, entre as mesmas partes.*** Este argumento é, em abstracto, relevante para o efeito requerido pela recorrente, sendo frequente neste STA a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelos recursos quando as decisões destes se fazem por adesão ao já decidido em caso(s) similar(es). Sucede, porém, que este caso foi o primeiro que tratou a questão – e onde se fez o reenvio para o TJUE -, desconhecendo-se, até à data – e não obstante a alegação da recorrente neste sentido -, a existência neste STA de casos similares, entre as mesmas partes.

No que à conduta processual das partes respeita, nada de censurável há a assinalar salvo o facto de alegarem, ambas, de forma particularmente prolixa e nada sintética, sequer nas conclusões, onde tal dever de síntese legalmente se impõe (artigo 639.º, n.º 1 do CPC). E também não se vê que mereça ser positivamente valorado para efeitos de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça o facto de se terem comportado de forma cordata no processo, pois que tal mais não é do que aquilo que delas se espera e a lei exige.

Vai, pois, indeferido o pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso

- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em desatender a reclamação e indeferir a requerida dispensa do remanescente da taxa de justiça.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Dulce Neto.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Falta de objecto.

Sumário:

I — O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

II — Se o recorrente não ataca a sentença que (por considerar que ocorreu o erro na forma do processo e que é inviável a convolação para a forma processual própria) absolveu a entidade exequente da instância de oposição à execução fiscal e, ao invés, se limita a invocar no recurso e pela primeira vez a prescrição da coima, o tribunal ad quem, *ainda que admitindo que se trata de questão do conhecimento oficioso, não pode dela conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado, não lhe assiste poder jurisdicional para o efeito.*

Processo n.º 420/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: IMT — Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 257/12.4BELRS:

1. RELATÓRIO

1.1 A…….. (a seguir Executado, Oponente ou Recorrente) deduziu oposição à execução fiscal que contra ele foi instaurada mediante certidão extraída pelo "Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias - IP" (a seguir Exequente ou Recorrido) para cobrança de taxa de portagem, coima e custos administrativos liquidados em virtude da prática de contra-ordenação, alegando, em síntese, *(i)* a nulidade da citação, *(ii)* a falta de título executivo e *(iii)* a prescrição do procedimento contra-ordenacional, o que tudo, a seu ver, justifica a extinção da execução fiscal, que pediu.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, julgando procedente a excepção de erro na forma do processo, absolveu da instância o "INIR".

1.3 Inconformado, o Oponente interpôs recurso da decisão, que foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([1]):

«*A- O presente recurso vem interposto da decisão recorrida que valorou a excepção invocada pelo recorrido de erro na forma no processo, absolvendo-se em consequência o InIR da instância, não se pronunciando previamente sobre a excepção de prescrição invocada pelo recorrente, embora esta seja de conhecimento oficioso.*

B- Em 19 de Outubro de 2011, o InIR instaurou contra o recorrente o processo de execução fiscal n.º 0027201101024876 para cobrança coerciva de dívidas no montante global de € 5235,46, não restando ao recorrente outro meio de defesa que não a oposição à execução fiscal n.º 0027201101024876.

C- Na oposição deduzida, o recorrente invocou, em síntese, a nulidade insanável de citação, a falta de título executivo e a prescrição do procedimento, concluindo por pedir a sua absolvição da instância.

D- A excepção prescrição da dívida exequenda*, em sede de oposição, constitui um dos seus fundamentos e é de conhecimento oficioso nos termos do conjuntamente disposto nos artigos 204.º, n.º 1, alínea d) e 175.º do CPPT.*

E- À sentença recorrida cumpriria, antes de mais, conhecê-la, até porque, a proceder tal excepção invocada pelo recorrente, extinguia-se a execução e obstava à apreciação do mérito da oposição.

F- Infelizmente, a sentença recorrida não o fez.

G- Porque o instituto da prescrição reveste natureza substantiva, as normas a considerar são, desde logo, as vigentes à data da ocorrência da infracção que foi cominada com coima.

*H- A infracção em causa ocorreu em 2008, pelo que "*in casu*" é aplicável o regime jurídico da Lei n.º 25/2006, de 30/6, na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 - cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido em 05/02/2013 no processo 26/11.9TAELV.E1.*

*I- O artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30/6, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, dispõe que "***As coimas e sanções acessórias previstas na presente lei prescrevem no prazo de dois anos.***". (negrito nosso).*

J- O artigo 18.º da referida lei, na redacção aplicável à data, dispunha que o regime subsidiário aplicável era o regime do ilícito de mera ordenação social.

L- A decisão que aplicou a coima considera-se regularmente notificada ao ora recorrente três dias após a sua expedição, isto é, três dias após 24 de Novembro de 2009.

M- A coima não foi coercivamente executada, nem voluntariamente cumprida até à remessa dos presentes autos a juízo, pelo que a coima se encontra prescrita desde 27 de Novembro de 2011,

N- O que deveria ter sido declarado pela sentença recorrida nos termos dos artigos 18.º da supra citada lei n.º 25/2006, de 30/6, e dos artigos 30.º a contrario *a 30.º-A, n.º 1, ambos do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas (aplicável por remissão do referido artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30/6).*

O- Entre o dia 27 de Novembro de 2009 (a data em que o recorrente se considera regularmente notificado da decisão administrativa) e o dia 27 de Novembro de 2011, nenhuma causa de interrupção ou de suspensão do prazo da prescrição da coima se verificou.

P- Desde o trânsito em julgado da decisão administrativa não foram realizados quaisquer actos executivos em sede de processo de execução fiscal.

Q- A execução material da coima não foi sequer iniciada, e, consequentemente, nunca os actos materiais de execução poderiam ter sido interrompidos, até porque o facto com aptidão para interromper o decurso do prazo prescricional é a execução material da coima e não a mera instauração do processo com essa finalidade, ou sequer os actos da tramitação executiva anteriores, contemporâneos ou posteriores a uma citação e os demais decorrentes da existência formal de um processo executivo.

R- Os artigos 30.º, n.º 1 e 30.º-A, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações referem-se a "execução da coima", em sintonia com o que dispõem os artigos 125.º e 126.º do Código Penal.

*S- Neste sentido, além de Jurisprudência pacífica dos Tribunais, cite-se ainda Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa em "Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral", Vislis editores, 6.ª Edição, 2011, pág. 284), onde se pode ler que "***O n.º 1 deste artigo 30.º-A do RGCO atribui efeito suspensivo da prescrição à "execução" da coima e não explicitamente à sua instauração, o que poderia sugerir que, enquanto se mantivesse a execução se manteria o efeito interruptivo. Porém, o facto de a alínea b) do artigo 30.º atribuir efeito suspensivo à interrupção da execução leva a concluir que o prazo de prescrição continua a correr na pendência da execução, pois só assim se compreende que se possa suspender.***". (negrito nosso).*

T- Não se verificando quaisquer factos interruptivos ou suspensivos da prescrição, a divida exequenda se encontra prescrita desde 27 de Novembro de 2011, o que constitui causa de extinção da execução, nos termos do artigo 176.º, n.º 1, alínea c) do CPPT,

U- Encontrando-se preenchido o fundamento de oposição a que se refere a alínea d), do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, pelo que a sentença recorrida deveria, sem mais, ter declarado prescrita a dívida exequenda, mais determinando a absolvição do aqui recorrente da instância executiva*, o que se espera que V. Exas decidam, fazendo a costumada JUSTIÇA!*».

1.5 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja mantida a sentença recorrida no que concerne ao verificado erro na forma do processo e que seja ordenada a convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidades dirigido ao órgão da execução fiscal, com a seguinte fundamentação ([2]):

«[…] *É inquestionável — o próprio recorrente o reconhece — que os fundamentos invocados na oposição foram a nulidade da citação, a falta de requisitos do título executivo e a prescrição do procedimento contra-ordenacional e nenhum deles constitui fundamento de oposição integrável no elenco taxativo do art. 204.º do CPPT.*

Com efeito, sendo a citação uma formalidade do processo de execução fiscal, é nesse processo que a nulidade ou irregularidade do acto de citação deve ser arguida e conhecida, com a eventual reclamação para tribunal da decisão que viera ser proferida.

Também a falta de requisitos do título executivo (art. 163.º, n.º 1 do CPPT), quando não poder ser suprida por prova documental, sendo geradora de nulidade, nos termos do disposto no art. 165.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, deve ser arguida na execução fiscal e não invocada como fundamento de oposição já que a mesma é insusceptível de conduzirá extinção total ou parcial da execução ou mesmo à sua suspensão [1] [[1] Cfr. nesse sentido o douto Ac. de 26-06-2013 – R. n.º 01373/12 e a demais jurisprudência nele citada].

Não se comporta ainda no elenco dos fundamentos de oposição a prescrição do procedimento contra-ordenacional sendo essa uma questão que, como bem se refere na douta sentença recorrida, na linha da jurisprudência que cita, respeita à legalidade da dívida exequenda só podendo ser apreciada no próprio processo contra-ordenacional ou no respectivo recurso [2] [[2] Cfr. Jorge Lopes de Sousa, in

*Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6.ª ed., vol. III, pág. 484]. Segundo Jorge Lopes de Sousa [3] [[3] Cfr. obra e pags. cits. em nota de rodapé] "*a razão por que a prescrição do procedimento contra-ordenacional não é fundamento de oposição à execução fiscal é a de ela envolver a apreciação da legalidade da decisão condenatória, o que se reconduz à apreciação da legalidade da dívida exequenda*". Na verdade, a prescrição que pode constituir fundamento de oposição e é de conhecimento oficioso é a prescrição da dívida exequenda, a integrar na alínea d) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.*

Porém, salvo melhor entendimento, para que o tribunal conhecesse oficiosamente da prescrição da dívida exequenda necessário era que o processo pudesse ser tramitado na forma processual utilizada e tal não é o caso pois a oposição à execução fiscal não é o meio processual adequado para conhecer dos fundamentos que são invocados no articulado inicial – há erro na forma de processo.

Ora, havendo erro na forma do processo exige a lei que seja verificada a possibilidade da sua convolação para o meio processual adequado o que só será viável se a petição inicial em causa puder ser aproveitada para o efeito, quanto ao pedido e à causa de pedir e não houver obstáculo ao nível da tempestividade (cfr. o art. 97.º, n.º 3 da LGT e art. 98.º, n.º 4 do CPPT).

No caso vertente, ao invés do decidido na sentença recorrida, entendo ser viável a convolação do articulado inicial em requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal de arguição de nulidades do processo de execução fiscal (falta de citação e requisitos do título executivo) já que o articulado em causa se me afigura aproveitável para esse fim e não se vislumbram obstáculos de tempestividade que o impeçam (o art. 165.º, n.º 4 do CPPT).

Assim, mantendo-se a sentença recorrida no que concerne ao verificado erro na forma do processo sou de parecer que deverá ser ordenada, nos termos referidos, a convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidades dirigido ao órgão da execução fiscal».

1.7 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 Como procuraremos demonstrar, a única questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro deveria ter-se pronunciado sobre a prescrição da dívida exequenda, declarando a extinção da execução fiscal com esse fundamento.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro efectuou o julgamento de facto nos seguintes termos:

«*Com interesse para a decisão da excepção de erro na forma de processo suscitada pelo InIR na contestação, consideram-se provados os seguintes factos:*

A. Em 24 de Novembro de 2009, o Oponente foi notificado da decisão que o condenou a pagar ao InIR o montante global de € 4.958,60, que inclui os valores de € 1179,60 de taxas de portagem, € 3745,00 de coima e € 34,00 de custas (cf. fls. 99 a 101, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

B. Em 19 de Outubro de 2011, o InIR instaurou contra o Oponente o processo de execução fiscal n.º 0027201101024876 para cobrança coerciva de dívidas no montante global de € 5.235,46 (cf. fl. 1, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

C. No mesmo dia 19 de Outubro de 2011, o InIR extraiu certidão de dívida contra o Oponente, que deu origem à instauração do processo de execução referido na letra anterior (cf. fls. 104 e 104 verso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

D. Ainda no mesmo dia 19 de Outubro de 2011, o InIR elaborou carta precatória, que remeteu ao Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha, fazendo saber que instaurou o processo de execução referido na letra B e solicitando que ordenasse as diligências necessárias à cobrança da dívida exequenda (cf. fl. 103 verso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

E. O Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha citou o Oponente em 5 de Novembro de 2011 (cf. fl. 107, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

F. A presente oposição à execução fiscal deu entrada no Serviço de Finanças de Albergaria-a--Velha em 6 de Dezembro de 2011 (cf. fl. 2, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

Assenta a convicção do Tribunal no exame dos documentos constantes dos autos, atenta a fé que merecem e o facto de não terem sido impugnados».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR – DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO DO RECURSO

Como resulta do que ficou já dito, A…….. deduziu oposição à execução fiscal que contra ele foi instaurada mediante certidão extraída pelo INIR para cobrança de taxa de portagem, coima e custos administrativos liquidados em virtude da prática de contra-ordenação, invocando como fundamentos do pedido de extinção da execução, que formulou a final, *(i)* a nulidade da citação, *(ii)* a falta de título executivo e *(iii)* a prescrição do procedimento contra-ordenacional.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro considerou que nenhum dos invocados fundamentos constituía fundamento válido de oposição à execução fiscal: os dois primeiros, porque

deveriam ter sido arguidos mediante requerimento endereçado ao chefe do órgão da execução fiscal, cabendo reclamação, ao abrigo do art. 276.º do CPPT, de eventual decisão desfavorável; o terceiro, porque a prescrição do procedimento contra-ordenacional «*fica a coberto pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação da coima, sendo que, a análise desta questão, porque tem a ver com a legalidade da respectiva dívida exequenda, não pode ser apreciada no processo de oposição à execução fiscal, conforme se depreende do artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT*», citando em abono desta tese, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Outubro de 2008, proferido no processo n.º 408/08 ([3]) e do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de Setembro de 2011, proferido no processo n.º 2970/09 ([4]).

Mais considerou que «[n]ão sendo adequado o meio processual utilizado quanto a nenhum dos fundamentos invocados pelo Oponente na p.i., não é viável a convolação do processo para a forma adequada ao abrigo do disposto no artigo 97.º, n.º 3, da LGT e do artigo 98.º, n.º 4 do CPPT» ([5]).

Proferiu decisão nos seguintes termos: «[…] *julga-se procedente a excepção de erro na forma do processo suscitada pelo InIR na contestação e, em consequência, absolve-se o mesmo InIR da instância*».

O Oponente veio apresentar recurso desta decisão. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, o Oponente não discorda do decidido pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro senão num aspecto: segundo ele, a sentença deveria ter conhecido previamente da prescrição invocada na petição inicial, tanto mais que se trata de questão do conhecimento oficioso, como decorre do disposto nos arts. 175.º e 204.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

Assim, toda a argumentação aduzida pelo Recorrente se refere, primeiro, à falta de conhecimento da prescrição da dívida exequenda (conclusões A a F) e, depois, à tentativa de demonstrar que se verifica a prescrição (conclusões G a U).

Daí termos adiantado em 1.8 que a única questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro deveria ter-se pronunciado sobre a prescrição da dívida exequenda, declarando a extinção da execução fiscal com esse fundamento.

2.2.2 DA FALTA DE OBJECTO DO RECURSO

Não é a primeira vez que a questão se coloca a este Supremo Tribunal Administrativo, sendo que o recente acórdão de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 466/14 ([6]), decidiu recurso em tudo semelhante – deduzido pelo mesmo recorrente com idêntica fundamentação e sobre sentença idêntica –, divergindo apenas relativamente às datas a que se referem as dívidas exequendas, que têm a mesma natureza das ora em cobrança. Assim, vamos limitar-nos a remeter para a fundamentação aí expendida:

«*No essencial o recorrente insurge-se contra a sentença recorrida porque não conheceu da excepção da prescrição invocada, que era, e é, de conhecimento oficioso, antes tendo concluído pela verificação do erro na forma de processo, conclusão A). As restantes conclusões das alegações do recurso que nos vem dirigido tratam da prescrição da coima, não atacando directamente o julgamento feito no tocante ao erro na forma de processo [Não sendo adequado o meio processual utilizado quanto a nenhum dos fundamentos invocados pelo Oponente na p. i., não é viável a convolação do processo para a forma adequada, ao abrigo do disposto no artigo 97.º, n.º 3, da LGT e no artigo 98.º, n.º 4, do CPPT].*

[…]

Da leitura conjugada da petição inicial e da sentença recorrida, podemos surpreender que a questão da prescrição tratada pelo Sr. Juiz a quo foi aquela que o recorrente alegou na sua petição inicial, ou seja, a prescrição do procedimento contra-ordenacional, cfr. artigo 20.º da PI, invocando para o efeito o artigo 27.º, alínea c) do DL n.º 433/82, de 27/10, que trata precisamente da prescrição do procedimento por contra-ordenação.

A propósito dessa mesma questão escreveu-se na sentença recorrida: "De outro lado, como sustenta o InIR na contestação, a prescrição do procedimento contra-ordenacional fica a coberto pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação da coima, sendo que, a análise desta questão, porque tem a ver com a legalidade da respectiva dívida exequenda, não pode ser apreciada no processo de oposição à execução fiscal, conforme se depreende do artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Outubro de 2008, recurso n.º 0408/08, disponível em www.dgsi.pt e acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de Setembro de 2011, recurso n.º 02070/09, igualmente disponível em www.dgsi.pt)".

Lido atentamente este segmento da sentença recorrida podemos concluir que aí se decidiu, não só que a questão da prescrição do procedimento por contra-ordenação não podia ser conhecida no âmbito da oposição à execução, mas também que a mesma ficava a coberto "…pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação da coima….".

Ou seja, ao contrário do alegado pelo recorrente, na sentença recorrida não se deixou de conhecer da excepção da prescrição por si invocada, conheceu-se expressamente da mesma, mas com um enquadramento jurídico com o qual o recorrente não concorda. Esta discordância é que não vem

invocada nas alegações do recurso que nos vem dirigido, antes se coloca aqui a questão de saber se a coima estará ou não prescrita, o que […] *não se trata da mesma questão.*

"O recurso jurisdicional tem como objecto a decisão judicial recorrida e pode ter por fundamento qualquer vício de forma ou de fundo que o recorrente entenda que afecta a decisão recorrida.

Em regra, não pode em sede de recurso conhecer-se de questão nova, ou seja, questão que não tenha sido objecto da sentença pois os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais [cfr. art. 676.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC)], ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

Mas há excepções, sendo uma delas a que permite ao tribunal ad quem apreciar as questões que sejam do conhecimento oficioso. E, sendo as questões do conhecimento oficioso, nada obsta a que as mesmas sejam suscitadas pelas partes em sede de recurso, pois, «se o tribunal pode delas conhecer sem que qualquer das partes as submeta à sua apreciação, também o poderá fazer quando a questão é colocada por uma das partes» (JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 21 ao art. 279.º, pág. 357.).

(...)

No entanto, a ora Recorrente não atacou a sentença, à qual não assaca nulidade (Note-se que não constitui nulidade por omissão de pronúncia a falta de conhecimento na sentença de questões que, sendo do conhecimento oficioso, não tenham sido suscitadas por alguma das partes, pois aquela nulidade apenas ocorre quando haja violação do dever do tribunal em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas. Neste sentido, ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 142.) ou erro de julgamento e, ao invés, como resulta da leitura das alegações de recurso e respectivas conclusões, limitou-se a invocar a nulidade do título executivo, o que nunca fizera antes.

Sucede, assim, que, na falta de ataque, o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado. Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de qualquer outra questão suscitada, ainda que do conhecimento oficioso.", cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 15/05/2013, recurso n.º 0508/13 [([7])].

Aplicando esta doutrina ao nosso caso concreto, podemos concluir que aqui se passa exactamente a mesma situação, ou seja, o recorrente no seu recurso invoca uma questão, a da prescrição da coima, que não invocou em momento anterior ao da prolação da sentença recorrida, pelo que, agora, não pode este Supremo Tribunal dela conhecer, precisamente por lhe estar vedado esse conhecimento, faltando o poder jurisdicional para o efeito».

Assim, concluímos, como no citado acórdão, que o Recorrente não ataca a sentença, motivo por que não tomaremos conhecimento do recurso.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

II - Se o recorrente não ataca a sentença que (por considerar que ocorreu o erro na forma do processo e que é inviável a convolação para a forma processual própria) absolveu a entidade exequente da instância de oposição à execução fiscal e, ao invés, se limita a invocar no recurso e pela primeira vez a prescrição da coima, o tribunal *ad quem*, ainda que admitindo que se trata de questão do conhecimento oficioso, não pode dela conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado, não lhe assiste poder jurisdicional para o efeito.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgem aqui em tipo normal.

([2]) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

([3]) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Fevereiro de 2009 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32240.pdf), págs. 1073 a 1076, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4687f29633ddd72d802574d70055652a?OpenDocument.

([4]) Disponível em http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/74fb6324e4450f4f8025791e004d18e3?OpenDocument.

([5]) Para aferir da verificação do erro na forma do processo a sentença usou, não o critério da adequação ao pedido formulado, mas, ao invés, atentou nas causas de pedir invocadas, que considerou não integrarem fundamento admissível de

oposição à execução fiscal. Ora, salvo o devido respeito, e pese embora fora do âmbito do recurso, afigura-se-nos que com o fundamento de que as causas de pedir invocadas não são adequadas ao pedido formulado poderá decidir-se no sentido da improcedência da acção (eventualmente, até do indeferimento liminar da petição inicial), mas não no sentido da verificação do erro na forma do processo. Neste sentido, entre outros, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 1145/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf), págs. 402 a 409, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4ee18297540be732802579df0033cd10?OpenDocument;
- de 18 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 1549/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf), págs. 2289 a 2297, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09?OpenDocument.

([6]) Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0c8d6de0bfe5fc180257d6600538b57?OpenDocument.

([7]) No *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Abril de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf), págs. 2037 a 2040, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/53822b62a882257880257b80003ddfdd?OpenDocument.

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Falta de objecto. Sentença.

Sumário:

I — O recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

II — Se o recorrente não ataca a sentença que julgou procedente a excepção do erro na forma de processo e se limita a invocar no recurso a prescrição da coima, apesar de se tratar de questão de conhecimento oficioso, este Tribunal não pode dela conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado.

Processo n.º 421/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, com sinais nos autos, inconformado, recorreu da sentença datada de 12 de Dezembro de 2013, que julgou procedente a excepção de erro na forma de processo suscitada pelo INIR – Instituto de Infra-estruturas Rodoviárias IP, na contestação à oposição que aquele tinha deduzido à execução fiscal que o INIR instaurou contra si, absolvendo o INIR da instância.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A – O presente recurso vem interposto da decisão recorrida que valorou a excepção invocada pelo recorrido de erro na forma no processo, absolvendo-se em consequência o InIR da instância, não se pronunciando previamente sobre a excepção de prescrição invocada pelo recorrente, embora esta seja de conhecimento oficioso.

B – Em 25 de Outubro de 2011, o InIR instaurou contra o recorrente o processo de execução fiscal n.º 0027201101028898 para cobrança coerciva de dívidas no montante global de € 376,22, não restando ao recorrente outro meio de defesa que não a oposição à execução fiscal n.º 0027201101028898.

C – Na oposição deduzida, o recorrente invocou, em síntese, a nulidade insanável de citação, a falta de título executivo e a prescrição do procedimento, concluindo por pedir a sua absolvição da instância.

D – A excepção prescrição da dívida exequenda, em sede de oposição, constitui um dos seus fundamentos e é de conhecimento oficioso nos termos do conjuntamente disposto nos artigos 204º, n.º 1, alínea d) e 175.º do CPPT.

E – À sentença recorrida cumpriria, antes de mais, conhecê-la, até porque, a proceder tal excepção invocada pelo recorrente, extinguia-se a execução e obstava à apreciação do mérito da oposição.

F – Infelizmente, a sentença recorrida não o fez.

G – Porque o instituto da prescrição reveste natureza substantiva, as normas a considerar são, desde logo, as vigentes à data da ocorrência da infracção que foi cominada com coima.

H – A infracção em causa ocorreu em 2008, pelo que "in casu" é aplicável o regime jurídico da Lei n.º 25/2006, de 30/6, na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 - cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido em 05/02/2013 no processo 26/11.9TAELV.E1.

I – O artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30/6, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, dispõe que "As coimas e sanções acessórias previstas na presente lei prescrevem no prazo de dois anos.".

J – O artigo 18.º da referida lei, na redacção aplicável à data, dispunha que o regime subsidiário aplicável era o regime do ilícito de mera ordenação social.

L – A decisão que aplicou a coima considera-se regularmente notificada ao ora recorrente três dias após a sua expedição, isto é, três dias após 03 de Janeiro de 2010.

M – A coima não foi coercivamente executada, nem voluntariamente cumprida até à remessa dos presentes autos a juízo, pelo que a coima se encontra prescrita desde 06 de Janeiro de 2012,

N – O que deveria ter sido declarado pela sentença recorrida nos termos dos artigos 18.º da supra citada lei n.º 25/2006, de 30/6, e dos artigos 30.º a contrario e 30º-A, n.º 1, ambos do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas (aplicável por remissão do referido artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30/6).

O – Entre o dia 06 de Janeiro de 2010 (a data em que o recorrente se considera regularmente notificado da decisão administrativa) e o dia 06 de Janeiro de 2012, nenhuma causa de interrupção ou de suspensão do prazo da prescrição da coima se verificou.

P – Desde o trânsito em julgado da decisão administrativa não foram realizados quaisquer actos executivos em sede de processo de execução fiscal.

Q – A execução material da coima não foi sequer iniciada, e, consequentemente, nunca os actos materiais de execução poderiam ter sido interrompidos, até porque o facto com aptidão para interromper o decurso do prazo prescricional é a execução material da coima e não a mera instauração do processo com essa finalidade, ou sequer os actos da tramitação executiva anteriores, contemporâneos ou posteriores a uma citação e os demais decorrentes da existência formal de um processo executivo.

R – Os artigos 30º, n.º 1 e 30.º-A, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações referem-se a "execução da coima", em sintonia com o que dispõem os artigos 125.º e 126.º do Código Penal.

S – Neste sentido, além de Jurisprudência pacifica dos Tribunais, cite-se ainda Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa em "Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral", Vislis editores, 6.ª Edição, 2011, pág. 284), onde se pode ler que "O n.º 1 deste artigo 30.º-A do RGCO atribui efeito suspensivo da prescrição à "execução" da coima e não explicitamente à sua instauração, o que poderia sugerir que, enquanto se mantivesse a execução se manteria o efeito interruptivo. Porém, o facto de a alínea b) do artigo 30.º atribuir efeito suspensivo à interrupção da execução leva a concluir que o prazo de prescrição continua a correr na pendência da execução, pois só assim se compreende que se possa suspender.".

T – Não se verificando quaisquer factos interruptivos ou suspensivos da prescrição, a dívida exequenda se encontra prescrita desde 06 de Janeiro de 2012, o que constitui causa de extinção da execução, nos termos do artigo 176º, n.º 1, alínea c) do CPPT,

U – Encontrando-se preenchido o fundamento de oposição a que se refere a alínea d), do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, pelo que a sentença recorrida deveria, sem mais, ter declarado prescrita a dívida exequenda, mais determinando a absolvição do aqui recorrente da instância executiva, o que se espera que V.ªs Ex.ªs decidam, fazendo a costumada JUSTIÇA!

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pelo não provimento do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A. Em 03 de Janeiro de 2010, o Oponente foi notificado da decisão que o condenou a pagar ao InIR o montante global de € 335,95, que inclui os valores de € 21,45 de taxas de portagem, € 321,75 de coima e € 12,75 de custas (cf. fls. 25 a 28 verso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

B. Em 25 de Outubro de 2011, o InIR instaurou contra o Oponente o processo de execução fiscal n.º 0027201101028898 para cobrança coerciva de dívidas no montante global de €376,22 (cf. fl. 1, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

C. No mesmo dia 25 de Outubro de 2011, o InIR extraiu certidão de dívida contra o Oponente, que deu origem à instauração do processo de execução referido na letra anterior (cf. fls. 29 verso e 30, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

D. Ainda no mesmo dia 25 de Outubro de 2011, o InIR redigiu carta precatória, que remeteu ao Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha, fazendo saber que instaurou o processo de execução refe-

rido na letra B e solicitando que ordenasse as diligências necessárias à cobrança da dívida exequenda (cf. fl. 29, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

E. O Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha citou o Oponente em 5 de Novembro de 2011 (cf. fl. 33, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

F. A presente oposição à execução fiscal deu entrada no Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha em 6 de Dezembro de 2011 (cf. fl. 2, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

No essencial o recorrente insurge-se contra a sentença recorrida porque não conheceu da excepção da prescrição invocada, que era, e é, de conhecimento oficioso, antes tendo concluído pela verificação do erro na forma de processo, conclusão A). As restantes conclusões das alegações do recurso que nos vem dirigido tratam da prescrição da coima, não atacando directamente o julgamento feito no tocante ao erro na forma de processo [Não sendo adequado o meio processual utilizado quanto a nenhum dos fundamentos invocados pelo Oponente na p. i., não é viável a convolação do processo para a forma adequada, ao abrigo do disposto no artigo 97.º, n.º 3, da LGT e no artigo 98.º, n.º 4, do CPPT].

Da leitura conjugada da petição inicial e da sentença recorrida, podemos surpreender que a questão da prescrição tratada pelo Sr. Juiz a quo foi aquela que o recorrente alegou na sua petição inicial, ou seja, a prescrição do procedimento contra-ordenacional, cfr. artigo 20º da PI, invocando para o efeito o artigo 27º, alínea c) do DL n.º 433/82, de 27/10, que trata precisamente da prescrição do procedimento por contra-ordenação.

A propósito dessa mesma questão escreveu-se na sentença recorrida: "De outro lado, como sustenta o InIR na contestação, a prescrição do procedimento contra-ordenacional fica a coberto pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação da coima, sendo que, a análise desta questão, porque tem a ver com a legalidade da respectiva dívida exequenda, não pode ser apreciada no processo de oposição à execução fiscal, conforme se depreende do artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Outubro de 2008, recurso n.º 0408/08, disponível em www.dgsi.pt e acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de Setembro de 2011, recurso n.º 02070/09, igualmente disponível em www.dgsi.pt)".

Lido atentamente este segmento da sentença recorrida podemos concluir que aí se decidiu, não só que a questão da prescrição do procedimento por contra-ordenação não podia ser conhecida no âmbito da oposição à execução, mas também que a mesma ficava a coberto "…pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação da coima….".

Ou seja, ao contrário do alegado pelo recorrente, na sentença recorrida não se deixou de conhecer da excepção da prescrição por si invocada, conheceu-se expressamente da mesma, mas com um enquadramento jurídico com o qual o recorrente não concorda. Esta discordância é que não vem invocada nas alegações do recurso que nos vem dirigido, antes se coloca aqui a questão de saber se a coima estará ou não prescrita, o que não se trata da mesma questão.

"*O recurso jurisdicional tem como objecto a decisão judicial recorrida e pode ter por fundamento qualquer vício de forma ou de fundo que o recorrente entenda que afecta a decisão recorrida.*

Em regra, não pode em sede de recurso conhecer-se de questão nova, ou seja, questão que não tenha sido objecto da sentença pois os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais [cfr. art. 676.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC)], ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

Mas há excepções, sendo uma delas a que permite ao tribunal ad quem apreciar as questões que sejam do conhecimento oficioso. E, sendo as questões do conhecimento oficioso, nada obsta a que as mesmas sejam suscitadas pelas partes em sede de recurso, pois, «se o tribunal pode delas conhecer sem que qualquer das partes as submeta à sua apreciação, também o poderá fazer quando a questão é colocada por uma das partes» (JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 21 ao art. 279.º, pág. 357.).

(...)

No entanto, a ora Recorrente não atacou a sentença, à qual não assaca nulidade (Note-se que não constitui nulidade por omissão de pronúncia a falta de conhecimento na sentença de questões que, sendo do conhecimento oficioso, não tenham sido suscitadas por alguma das partes, pois aquela nulidade apenas ocorre quando haja violação do dever do tribunal em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas. Neste sentido, ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 142.) ou erro de julgamento e, ao invés, como resulta da leitura das alegações de recurso e respectivas conclusões, limitou-se a invocar a nulidade do título executivo, o que nunca fizera antes.

Sucede, assim, que, na falta de ataque, o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado. Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe

*assistir poder jurisdicional, conhecer de qualquer outra questão suscitada, ainda que do conhecimento ofício*so.", cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 15/05/2013, recurso n.º 0508/13.

Aplicando esta doutrina ao nosso caso concreto, podemos concluir que aqui se passa exactamente a mesma situação, ou seja, o recorrente no seu recurso invoca uma questão, a da prescrição da coima, que não invocou em momento anterior ao da prolação da sentença recorrida, pelo que, agora, não pode este Supremo Tribunal dela conhecer, precisamente por lhe estar vedado esse conhecimento, faltando o poder jurisdicional para o efeito.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo Recorrente.

D.N.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

IMI. Valor Patrimonial. Dever de Fundamentação.

Sumário:

I — Padece de erro de julgamento a sentença que ao fiscalizar o cumprimento do dever de fundamentação atende exclusivamente aos elementos constantes da nota de liquidação do tributo impugnado e não aos demais elementos que constam dos autos.

II — Impõe-se a ampliação da base factual para o que se impõe a baixa dos autos à primeira instância.

Processo n.º 734/14-30.
Recorrente: Fazenda Publica.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., nif ……., veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação de imposto municipal sobre imóveis do ano de 2007 referente ao prédio urbano, inscrito na matriz urbana da freguesia da …….., Concelho do Porto sob o artigo 00313, no valor de € 1 364, 80.

Por sentença de 27 de Dezembro de 2013, o TAF do Porto, julgou procedente a impugnação judicial anulando consequentemente a liquidação impugnada.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a Fazenda Publica, interpondo o presente recurso **com as seguintes conclusões das alegações**:

A) Julgou a douta Sentença, sob recurso, procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) referente ao ano de 2007 e ao imóvel - prédio urbano - inscrito na matriz predial da freguesia da …….., concelho do Porto, sob o artigo n.º 00313, de que é comproprietária - na proporção de 1/3.

B) Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se como assim doutamente decidido, porquanto considera existir erro de julgamento, na senda aliás do propugnado pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, assim carecendo de sentido a apontada ilegalidade, atentas às razões que passa a expender.

C) Conclui o decidido, "… temos como certo que o acto tributário sindicado está insuficientemente fundamentado, o que consubstancia vício de forma que determina a sua anulação, como bem decidiu a sentença recorrida."

D) O que vale por dizer, que o Tribunal a quo acolheu o entendimento aduzido pela Impugnante, segundo o qual a liquidação de IMI em causa padece de falta de fundamentação, dado que do teor da

nota de liquidação recebida pela Impugnante, onde se fixa o valor patrimonial tributário do imóvel em € 170.600,56, resulta não ter sido dada ao Sujeito Passivo qualquer explicação relativamente à forma como tal valor foi obtido, considerando que naquele documento não consta a razão pela qual o valor patrimonial tributário é o que vem indicado, uma vez que o tributo foi lançado e liquidado com base no n.º 5 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, quando devia tê-lo sido com base no n.º 4 do mesmo diploma.

E) Segundo a Impetrante o prédio não deixou de estar arrendado até 31 de Dezembro de 1988, continuando, aliás, nessa situação, conforme contrato de arrendamento ainda em vigor, pelo que o valor patrimonial a ter em consideração seria o do ano da sua inscrição na matriz, ou seja, o ano de 1984.

F) E discordando da referida fixação do valor patrimonial tributário, vem por via da presente ação, questionar a legalidade da liquidação controvertida por falta de fundamentação, erro nos pressupostos de direito e no lançamento do imposto.

G) Ora, contrariamente ao sentenciado que conclui pela falta de fundamentação e atende exclusivamente aos elementos constantes do Documento de Cobrança /Nota de liquidação do IMI, carece de sentido a referencia expressa de que não se encontra fundamentado o iter cognoscitivo percorrido pela AT para fixar o valor patrimonial encontrado (de €170.000,50) e referido no ato de liquidação.

H) Aquando da entrada em vigor do diploma que procede à reforma da tributação do património - o Decreto-Lei n 287/2003, de 12 de novembro - que aprovou designadamente o novo Código do IMI (CIMI) e procedeu a alterações de diversa legislação tributária conexa com a mesma reforma, tendo em conta a desatualização dos valores patrimoniais dos imóveis em geral, foi estabelecido nos seus artigos 13.º e seguintes, para os prédios já existentes um regime transitório de atualizaçâo dos valores patrimoniais, para vigorar enquanto não se procedesse à avaliação geral prevista no artigo 16º do CIMI.

I) Estatuía este regime transitório, na redacção original do seu artigo 15º, que todos os prédios urbanos inscritos na matriz, transmitidos onerosa ou gratuitamente após a entrada em vigor do CIMI (01.12.2003), seriam alvo de uma primeira avaliação, nos termos desse mesmo código.

J) Previa ainda o n.º 5 do artigo 16.º do mesmo diploma que, no caso de prédios urbanos arrendados, que o deixaram de estar até 31 de dezembro de l988, seria aplicado ao valor patrimonial resultante da renda, o coeficiente correspondente ao ano a que respeita a última atualização daquela, de acordo com a Portaria n.º 1337/2003.

K) De realçar, que o Decreto-Lei nos seus artigos 17º e seguintes, estabelece um resume transitório específico para os prédios arrendados segundo o qual, enquanto não se procedesse à avaliação geral dos prédios urbanos, o valor patrimonial tributário de prédio ou parte de prédio arrendado, por contrato ainda vigente e que tenha dado lugar ao pagamento de rendas até 31 de dezembro de 2001, nunca pode ser superior à capitalização da última renda anual pelo fator 12.

L) Ora, foi tendo por base o regime transitório - não o especifico para os prédios arrendados, mas o dos não arrendados, porquanto a impugnante não apresentou qualquer prova quanto ao facto de o prédio em causa não deixar de estar arrendado até 31 de dezembro de 1988, ou, nesta data, continuar a estar arrendado, em cumprimento do preceituado no artigo 18.º do Decreto-Lei - que a AT procedeu à atualização do valor patrimonial do imóvel ora em crise.

M) Do resultado da atualização do valor patrimonial tributário assim efetuada, podia a ora Recorrida reclamar, em conformidade com o artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, nos termos dos artigos 16º, 17º, n.º 1, e 19º, designadamente com fundamento em erro de facto ou de direito, no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário da primeira ou única prestação do IMI, ou solicitar a sua determinação de acordo com as regras do CIMI (n.º 4 daquele preceito legal) e ainda deduzir impugnação judicial (nº5 do mesmo preceito).

N) Optou a Impugnante/Recorrida por reclamar e impugnar as liquidações de IMI relativas aos anos de 2003 e 2005, invocando os mesmos fundamentos objeto da presente ação, porquanto da mesma não constava a razão pela qual havia sido atribuído aquele valor patrimonial, vindo a ação de impugnação a ser decidida pelo STA no Recurso n.º 0277/12, de 10.10.2012;

O) Face ao que vem exposto supra, tal ato de fixação do valor patrimonial consubstancia um ato destacável, autonomamente impugnável, conforme jurisprudência assente dos Tribunais superiores (Por todos os Acórdãos do TCASul de 25.04.2010 no processo n.º 03586/09 e de 12.02.008 no processo 02125/07).

P) Destarte, uma vez consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, nos termos supra expostos, por não ter a Impetrante utilizado qualquer dos meios de defesa ao seu dispor, nos termos do supra citado artigo 20.º do Decreto Lei n.º 287/2003, foi, em conformidade, emitida a competente liquidação de IMI relativa ao ano de 2007, aqui controvertida,

Q) E, no atinente a esta liquidação, veio a ser deduzida a presente ação, concluindo o Tribunal a quo pela falta de fundamentação da fixação do valor patrimonial tributário que cremos, ante as razões expostas, não está em causa nos presentes autos.

R) Na verdade, apenas podemos concluir que da liquidação relativa ao ano de 2007, consta a fundamentação necessária e que legalmente se impunha.

S) Conforme determina o n.º 2 do artigo 77.º da LGT, a fundamentação dos atos tributários deve conter sempre as disposições legais aplicáveis, a qualificação, a quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

T) Em rigor, respeitando a notificação da liquidação de IMI do ano de 2007, os elementos necessários para que se considere devidamente fundamentada dirão respeito ao cálculo do imposto em causa, que no caso se considera serem, (i) Imposto a que respeita o ato tributário e respetivo ano de imposto - "Imposto Municipal sobre Imóveis" e "Ano de imposto"; (ii) Indicação da data da liquidação notificada - "Data da Liquidação" (iii)Identificação e localização dos imóveis em causa - "Descrição dos prédios/Município/Freguesia/Artigo"; (iv) Indicação do valor patrimonial dos imóveis - "Valor Patrimonial Tributário"; (v) Existência ou não de isenção - "Valor Isento"; (vi) Identificação da taxa aplicável aos imóveis - "Taxa %"; (vii) Operação de apuramento da matéria tributável - "Valor Patrimonial Tributário" x "Taxa %"; (viii) Montante de coleta correspondente a cada prédio - "Coleta".

U) Neste sentido vejam-se os Acórdãos do STA de 20.02.2008, Processo n" 0765/07 e de 11.02.2009, Processo nº0767/07, dos quais resulta que para efeitos de liquidação de Contribuição Autárquica — regime que se manteve no essencial com o IMI - se encontra devidamente fundamentado o ato de liquidação que indica a localização, o

artigo matricial, o valor matricial, o valor patrimonial, a data de liquidação, o ano a que respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a coleta correspondente a cada um dos prédios urbanos.

V) A fundamentação é ainda, no dizer do Acórdão daquela suprema instância datado de 02.04.2008, proferido no Processo n.º 0882/07, "um conceito relativo, que varia conforme o tipo de ato em causa e as circunstâncias do caso concreto."

W) Conforme salienta A. José de Sousa e J. Silva Paixão, in CPT Comentado e Anotado, em anotação ao artigo 82º, "Tendo em conta que, hoje, a grande massa dos atos de liquidação é feita através do Serviço de Informática Tributária (…) importa entender esta exigência de fundamentação em termos hábeis".

X) Para aqueles autores, contrariamente às situações de não entrega das declarações, ou de liquidações adicionais, em que se impõe fundamentação mais rigorosa, assentando a liquidação, nas declarações do contribuinte, a respetiva fundamentação, basta-se com a nota de apuramento do rendimento coletável e cálculo do imposto, ao mencionar entre outros elementos, o ano a que respeita o imposto, os rendimentos, taxa, etc.

Y) Hoje, face ao disposto no citado artigo 77º da LGT, tal linha argumentativa, mantém plena atualidade, apontando no mesmo sentido a jurisprudência (cf. Acórdão do STA de 02.04.2008 no recurso n.º 0882/07), ao aludir a um mínimo de densidade do conteúdo fundamentador.

Z) Assim, caia discordância com o sentenciado, considera a Fazenda Pública que o ato controvertido se encontra fundamentado - e não apenas no que tange à fundamentação do tributo a pagar, como erroneamente ali é referido - pois o valor encontrado surge justificado em concretização dos critérios enunciados.

AA) Aqui chegados, apenas podemos concluir que à notificação do ato tributário ora em crise não falta qualquer elemento legalmente exigido, porquanto, tendo em conta os campos correspondentes, indicados a "itálico"" no ponto supra, conclui-se que todos aqueles elementos se encontram devidamente identificados, não restando qualquer dúvida em relação ao montante do tributo e aos cálculos em causa.

BB) Até porque, a Impugnante sem mostrar qualquer reserva ou dúvida, não deixou de se pronunciar expressamente sobre a fundamentação do ato em crise, onde demonstra compreender perfeitamente as razões que subjazem à liquidação e essenciais à sua defesa, se assim não fosse certamente não teria deixado de da faculdade que o artigo 37º do CPPT lhe concede.

CC) Por essa razão mostra-se que a sentença recorrida caiem erro quando conclui pela falta de fundamentação e atende exclusivamente aos elementos constantes do Documento De Cobrança / Nota de Liquidação do IMI.

DD) Como bem decidiu o STA no acórdão citado em N, numa situação em tudo idêntica à dos presentes autos, secundado pelo Acórdão do STA de 07.11.2012, Processo n.º 01126/11 que mantém na mesma linha argumentativa.

EE) Em suma, entende a fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que a douta Sentença sob recurso enferma de erro de julgamento porquanto fez errónea interpretação e aplicação das disposições legais que regem o regime transitório - da reforma da tributação do património - e mais precisamente o que resulta do disposto no artigo 20º. do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro.

FF) E, não se verificando o vicio apontado, ao ato tributário, este deve permanecer na sua estabilidade e vigência no ordenamento jurídico, uma vez que a AT agiu em

cumprimento do preceituado pelo legislador, em ordem ao principio da legalidade que impera na sua atuação.

GG) O Tribunal a quo decidiu com violação das disposições legais supra citadas.

Termos em que, e nos melhores de direito aplicáveis, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta Sentença recorrida, como que se fará inteira justiça.

Contra alegou a entidade recorrida concluindo da seguinte forma:

1.ª - Vem este recurso interposto, pela Fazenda Pública, da douta sentença de fls. 85/93 que julgou a presente impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada, em IMI, ano de 2007.

2.ª - Dos fundamentos invocados pela ora Recorrida para obter a procedência do seu pedido de anulação da liquidação impugnada, a douta sentença sob recurso pronunciou-se apenas sobre o primeiro dos fundamentos invocados — VÍCIO DE FORMA, falta de fundamentação legalmente exigida (fls. 92 v.º).

3.ª - A questão a dever ser decidida no presente recurso pode resumir-se assim:

Os actos tributários de lançamento e liquidação que foram praticados em imposto municipal sobre imóveis (IMI), ano de 2004, reproduzidos nos documentos através dos quais é feita a sua notificação aos respectivos sujeitos passivos, podem considerar-se devidamente fundamentados, nos termos exigidos, entre outros, pelos artigos 268.º/3 da Constituição da República Portuguesa (CRP). 77.º da Lei Geral Tributário (LGT), especialmente nos seus nºs 1 e 2. e 125.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), especialmente nos seus n.º 1 e 2?

4.ª - O âmbito do presente recurso é, assim, a decisão proferida em 1ª instância, que julgou procedente o invocado vício de forma, consistente na falta da devida fundamentação do acto impugnado, o que determinou a anulação deste.

5.ª - Só que a Recorrente, nas suas alegações discorreu, também sobre o outro fundamento invocado pela Impugnante/Recorrida - Erro no lançamento e liquidação do imposto (VIOLAÇÃO DE LEI) - e, especialmente a fls. 119, ponto 14., e a fls. 124, conclusão L., alega que a Impugnante/Recorrida não apresentou qualquer prova quanto ao facto de o prédio em causa não deixar de estar arrendado até 31 de Dezembro de 1988.

6.ª - O que, de resto, não é verdade, porquanto a Impugnante/Recorrida apresentou prova desse facto através dos documentos juntos com a sua petição inicial, como docts n.ºs 7 e 8.

7.ª - Nas suas alegações a Recorrente tenta o impossível - demonstrar que o documento de fls. 12 regista fundamentação suficiente do lançamento e liquidação impugnados.

8.ª - A verdade é que não regista: refere, apenas o artigo matricial de inscrição do prédio; o ano a que respeita o imposto; o valor patrimonial tributário a taxa tributária aplicada; e a colecta apurada. Mais nada com interesse para a exigida fundamentação do acto.

9.ª - Nem no documento de fls. 12, nem no processo administrativo interno dá o autor do lançamento e da liquidação (acto impugnado) a menor explicação sobre o valor patrimonial tributário que considerou, designadamente como chegou a ele;

10.ª - como não dá a menor explicação sobre a escolha (entre as várias legalmente previstas) da taxa tributária aplicada (0,80 %).

11.ª - E essa explicação teria sempre de, no mínimo, ser expressa e acessível, clara e suficiente.

12.ª - E proceder do autor do lançamento e da liquidação em causa,

13.ª - Não foi tido em consideração que se tratava, no caso, de um imposto novo, que viera substituir a contribuição autárquica e que, em relação a esta, apresentava diferenças muito profundas, mormente no tocante à matéria de avaliação e fixação da realidade tributável.

14.ª - Como não foi tido em consideração que as regras utilizadas até então, durante quarenta anos, foram as do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (de 1963), que nada tinham a ver com o regime instituído pelo Código do IMI - inovador, complexo e muito diversificado, o qual, ao longo de quase dez anos, continua a suscitar justificadas controvérsias.

15.ª - Não foi tido em consideração na liquidação ora impugnada, como não foi tido em consideração em nenhum dos anos anteriores de aplicação deste imposto.

16.ª - Daí as impugnações anteriormente apresentadas de liquidações em IMI efectuadas à ora Recorrente.

17.ª Do que se observa do documento de, fls. 12 e do processo administrativo interno retira-se, inequívoca., a conclusão de que o acto tributário impugnado não foi objecto de fundamentação expressa, acessível, clara e suficiente.

18.ª - Daí que, contrariamente ao que afirma a Recorrente, a douta sentença recorrida não enferma de erro de julgamento, designadamente de deficiente interpretação e aplicação do art. 20º Decreto-Lei n. 0287/2003.

19.ª - A Recorrida utilizou as normas daquele citado art. 20.º relativamente à notificação que lhe foi feita pelo documento de cobrança emitido para o IMI de 2003.

20.ª - E claro ficou, como não podia deixar de ficar, que o documento de cobrança referido na conclusão 16.ª não lhe deu a conhecer por que era aquele (e não outro) o valor da matéria tributável, o valor da taxa tributária e o valor do imposto a pagar (colecta).

21.ª - O que vale por dizer que o acto tributário dado a conhecer pelo predito documento de cobrança não estava devidamente fundamentado,

22.ª - como não está fundamentado o acto de lançamento e liquidação do IMI de 2007, conforme muito bem julgou a douta sentença recorrida.

23.º - Isto porque quer agora (IMI de 2007) quer antes (em 2003, 2004, 2005 e 2006) o documento de cobrança mantém, no essencial, a mesma forma e os mesmo dizeres,

24.ª - omitindo qualquer tipo de fundamentação, mínima que seja, do acto tributário.

25.ª - Basta estabelecer o confronto entre o documento de fls. 12 e a notificação do resultado da avaliação de prédio urbano, para efeitos de IMI, para se perceber que no primeiro caso não há fundamentação alguma e no segundo, embora de forma sumária, a fundamentação existe.

26.ª - De resto, a fundamentação que deve obrigatoriamente constar do documento de cobrança tem de ser contemporânea da prática do acto (lançamento e liquidação)

27.ª - e não posterior a ela, nomeadamente elaborada aquando da apreciação, pela A T, de reclamação que, com esse fundamento lhe seja dirigida.

28.ª - Julgando como julgou, a douta sentença de fls. 85/93 fez, na linha de orientação dos Acs. deste Supremo Tribunal, dados nos processos nºs 36/12, 659/12, e 822/12, respectivamente de 19-04-2012, 19-09-2012 e 17-10-2012, e no processo n.º

1714/05.4 do TCANORTE, de 08-11-2012, correcta interpretação e aplicação da lei e do Direito, não merecendo qualquer censura.»

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Questiona-se no presente recurso o acerto da sentença do TAF do Porto de 27.12.203 que, julgando procedente a impugnação deduzida por A……., anulou a liquidação do lMl impugnada, relativa ao ano de 2007, com base no invocado vício da falta de fundamentação.

Nas Conclusões da sua Alegação sustenta a recorrente, além do mais, que "(…) a sentença recorrida cai em erro quando conclui pela falta de fundamentação e atende exclusivamente aos elementos constantes do Documento de Cobrança/Nota de Liquidação do IMI".

Entende-se que lhe não assiste razão.

Por imperativo constitucional e legal, todos os actos da Administração, susceptíveis de afectarem os direitos e interesses legítimos dos administrados, devem ser devidamente fundamentados.

A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclarecem concretamente a motivação do acto (cfr., nomeadamente, o art. 268º, nº3 da CRP, arts. 124º e 125º, ambos do CPA e art. 77º, nº2 da LGT).

As explicações produzidas à "posterior" pela entidade administrativa que praticou o acto não se integram na respectiva fundamentação (cfr., nomeadamente, J. M. Botelho, A. Pires Esteves e J. Cândido de Pinho, "CPA anotado", 1992, fls. 360, J.M, Sérvulo Correia, Noções de Direito Administrativo", pgs. 405/406").

Ora, no caso vertente, é manifesto que a nota de liquidação a que alude o ponto 1 do probatório não permite saber como foi alcançado o valor patrimonial tributário em que assenta o acto de liquidação impugnado e não encontra expressão na factualidade levada probatório que "em qualquer liquidação respeitante a período anterior, ou através de qualquer outra comunicação, a Administração Tributária tenha alguma vez dado a conhecer ao Contribuinte ao motivos porque o valor patrimonial tributário foi fixado no valor constante do documento de fls, 12".

Assim, na linha do acórdão deste Supremo Tribunal em que se louva a sentença recorrida, não se vê como não sufragar o entendimento de que o acto impugnado padece do vício de falta de fundamentação, determinante da sua anulabilidade.

Apenas se acrescentará que, como claramente deles resulta, são distintos os contornos que conduziram às decisões que a ora recorrente invoca em abono da sua argumentação recursiva (Conclusões N. e DD), sendo essa circunstância o factor determinante da verificada inexistência de oposição relevante entre esses arestos e o acórdão em que se que se louva a sentença ora recorrida (cfr. os Acórdãos proferidos nos Recs n-ºs 0277/12 e 01126/11 de 10.04.2013 e 16.102013, respectivamente).

Pronuncio-me, pois, sem mais delongas, pela improcedência do presente recurso e, consequentemente, pela manutenção do julgado.

É o meu parecer.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal de primeira instância deu como provada a seguintes factualidade:

1. A Impugnante foi notificada da liquidação 2007 159333103 de 19.02.2008, referente a Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2007, com o valor total de €1 364, 80, e ao imóvel ali identificado, da freguesia da ……., concelho do Porto, a que corresponde o artigo U -00313 e cujo valor patrimonial tributário é de €170 600, 56 - cfr. documento de liquidação constante de fls. 12 dos autos para cujo teor se remete e o qual se dá por inteiramente reproduzido para os efeitos legais;

2. A Impugnante é titular de 1/3 do prédio identificado em 1., sendo também titular da parte correspondente quanto aos rendimentos inscritos - cf. docs. de fls. 16 e 17 e informação de fls. 13, todos do Processo Administrativo apenso aos autos.

3. Por escritura pública celebrada em 9.12.1986, a impugnante, A……., por si e em representação de B……. e esposa e C…… e esposa, declararam dar de arrendamento à sociedade D……., Lda., ali representada por E…… e F……., o rés-do-chão, com entrada pelos números …… a ……. do prédio urbano sito na Rua ……, freguesia da …….., Porto, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 313 - cfr. contrato de arrendamento constante de fls. 18 a 24 dos autos, para o qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os efeitos legais.

4, Da escritura referida no ponto anterior consta, entre o mais, que "o prazo de duração é de um ano, considerando-se prorrogado por iguais e sucessivos períodos, e teve o seu início em 1 de Maio do corrente ano", - cfr. contrato de arrendamento constante de fls. 18 a 24 dos autos, para o qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os efeitos legais;.

5. A renda mensal, imóvel identificado em 1 era, em Janeiro de 1989 de 133 455$00 (€665, 67) - cfr. recibo de renda 5/1989, constante de fls. 26 dos autos para o qual se remete e cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

3-Do Direito:

A sentença recorrida julgou procedente a impugnação com a seguinte fundamentação de direito (destacam-se apenas os trechos mais relevantes com interesse para o presente recurso):

A……., NIF ……, com residência e domicilio fiscal na Rua ……, n.º ……., Habitação …….., cidade do Porto vem, nos termos e com os fundamentos previstos no art. 99º a) e 102º nº1 d) do Código de Procedimento e Processo Tributário, deduzir Impugnação Judicial contra a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2007, relativamente ao prédio urbano, inscrito na matriz urbana da freguesia da ……, sob o artigo 00313, no valor de €1 364, 80, o que faz com os seguintes argumentos:

Falta de fundamentação legalmente exigida - a notificação que lhe foi feita não observa os requisitos imperativamente estabelecidos no art. 77º nº2 da Lei Geral Tributária, relativamente ao dever de fundamentação do acto tributários imposto pelo art. 268º nº3 da Constituição da República Portuguesa, o que seria dispensável, para o ano de 2007, se tal fundamentação houvesse sido feita no lançamento e liquidação do ano de 2003 o que não aconteceu. Não foi feita qualquer referência à razão por que o valor patrimonial

tributário é o que vem indicado no documento de cobrança, desconhecendo o Impugnante quais as operações efectuadas para o apuramento da matéria colectável.

Erro no lançamento e liquidação de imposto - o imposto foi liquidado nos termos do art. 16º nº5 do DL 287/2003 quando devia tê-lo sido com base no art. 16º n.º 4 desse mesmo diploma.

Em suma, o acto tributário aqui Impugnado - Imposto Municipal sobre Imóveis de 2007 - praticado pela Administração Fiscal na base de uma interpretação errada da ei e desprovida de fundamentação legalmente exigida, não pode subsistir, porque:

Não se encontra minimamente fundamentado, sem qualquer explicação relativa às operações efectuadas para o apuramento da matéria tributável, tanto mais indispensável quanto se tratava de um imposto novo, estrutural e profundamente diferente do que veio substituir, permanecendo, até à presente data, sem qualquer explicação (fundamentação) ao Sujeito Passivo;

• O lançamento e a liquidação do imposto foram feitos com base numa norma jurídica - art. 16º n.º 5 do DL 287/2003 - que era inaplicável ao caso;

• O lançamento e a liquidação do imposto deviam ter sido feitos com base no disposto nos n.º 1, 2, 3 e 4 do art. 16 do DL 287/2003;

• Verificam-se, desde modo, os fundamentos de impugnação judicial previstos no art. 99º e Código de Procedimento e Processo Tributário, aplicável por remissão do art. 129º do Código do Imposto Municipal sobre imóveis, com a consequente anulação da liquidação impugnada - art. 124º nº1 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Conclui pedindo que a presente Impugnação Judicial seja recebida e, a final, julgada procedente, por provada, com todas as consequências da lei, nomeadamente a anulação da liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2007, aqui objecto de impugnação.

Com a Petição Inicial juntou documentos e arrolou testemunhas.

Recebida a Impugnação foi o Ilustre Representante da Fazenda Pública notificado para contestar o que fez - cfr. fls. 38 e seguintes dos autos.

Na contestação apresentada o Ilustre Representante da Fazenda Pública pugna pela improcedência da Impugnação por remessa para os argumentos expendidos em sede de reclamação graciosa.

Por despacho judicial datado de 25.07.2012 foi dispensada a produção de prova testemunhal - cfr. despacho de fls. 60 dos autos.

Foram os autos com vista ao Ministério Público que emitiu fundamentado parecer onde conclui:

"cremos que assiste razão à impugnante quando alega que desconhece em absoluto quais as operações efectuadas para o apuramento da matéria tributável (valor patrimonial tributário) tanto que essa falta já tinha ocorrido no lançamento e liquidação referentes a 2003.

Com efeito, da liquidação consta apenas o valor patrimonial tributário, a taxa aplicada e a colecta, desconhecendo-se os critérios usados pela Administração Tributária na determinação do valor patrimonial do prédio urbano em causa e que constam do Capítulo VII do CIMI.

Daí que ocorra, a nosso ver, o apontado vício de forma, por falta de fundamentação da liquidação. Fica assim prejudicada a apreciação dos restantes vícios invocados.

Pelo exposto, somos de parecer que a impugnação deve ser julgada improcedente».

Saneamento

(…)

FUNDAMENTAÇÃO

(…)

Questão a decidir:

Saber se deve ser anulada a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis de 2007 por falta de fundamentação. Isto porque os fundamentos do acto que lhe foram comunicados através do documento de cobrança não permitem saber «a razão por que o valor patrimonial tributário é o que vem indicado naquele documento», o que se exigia tanto mais quanto o Imposto Municipal sobre Imóveis era, à data, «um imposto novo, com regras novas, assente em valores tributáveis novos». A falta de fundamentação quanto ao modo como foi fixado o valor patrimonial tributário viola o disposto no art. 77.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, e no art. 268º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Quanto à decisão a proferir no caso concerto, faremos apelo ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.04.2012, proferido no âmbito do processo 036/12 e relatado por Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt, que decidiu questão em tudo semelhante à dos autos, apenas diferindo relativamente ao período tributário, referindo ali ao ano de 2004 e aqui ao ano de 2007.

Assim, passaremos a transcrever:

Acórdão sumariado nos seguintes termos:

I - Os actos tributários estão sujeitos a fundamentação (art. 268º, n.º 3, art., 77.º da Lei Gerar Tributária e art., 25.º do Código de Procedimento Administrativo).

II - A liquidação de Imposto Municipal sobre imóveis que não dá conta alguma da forma como foi determinado o valor patrimonial tributário não pode ter-se por suficientemente fundamentada, a menos que se demonstrasse que a Administração Tributária anteriormente tinha procedido à pertinente comunicação dos motivos por que esse valor foi fixado no montante considerado naquele acto.

É inquestionável e não vem questionada a exigência de fundamentação do acto impugnado.

É também inequívoco, e nisso todos os intervenientes processuais estão de acordo, que o documento de cobrança remetido ao Contribuinte - do qual constam os únicos elementos que podem considerar-se integrantes da declaração fundamentadora da liquidação ora impugnada que foram externados pela Administração Tributária - refere a localização do prédio, o artigo matricial, o valor patrimonial tributário, a data da liquidação, o ano a que respeita, a taxa aplicada e a colecta apurada.

A questão suscitada nos autos resume-se a saber se os elementos constantes daquela nota são ou não suficientes para dar cumprimento às exigências legais de fundamentação no que se refere à determinação do valor patrimonial tributário.

A nosso ver, a Recorrente não logrou de modo algum pôr em causa o que foi decidido a esse propósito. Senão vejamos:

A Recorrente limita-se a afirmar, conclusivamente, que os elementos constantes do referido documento de cobrança são bastantes para que o Contribuinte «conheça a razão da liquidação impugnada», mas nada refere quanto à questão que foi a que determinou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a anular a liquidação, qual seja a que a fundamentação externada não permite ao Contribuinte saber como foi alcançado o valor patrimonial tributário do prédio a que se refere a liquidação. A esse propósito, como abundantemente ficou referido na sentença, a fundamentação é totalmente omissa.

Como bem ficou dito pela Juíza do Tribunal a quo, a fundamentação externada não permite saber se o valor patrimonial tributário indicado «decorre da aplicação dos coeficientes constantes da Portaria n.º 1337/2003 de 05/12, porque a Administração Tributária considerou tratar-se de um prédio urbano não arrendado (art. 16º, nºs 1 a 4) ou apenas arrendado até Dezembro de 1988 (art. 16º, n.º 5), ou se foi determinado de acordo com os arts, 37.º a 46.º do Código de Imposto Municipal sobre Imóveis», sendo que «[n]em sequer é uma conclusão imediata que à situação dos autos fosse aplicável (apenas) uma daquelas normas […] pois nada é dito na liquidação quanto ao facto de o prédio estar ou não arrendado, ou até quando o esteve ou quanto a não ter sido feita a sua avaliação».

Por outro lado, relativamente à referência feita na referida nota de cobrança ao art. 25.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, a que a Recorrente insiste em conceder relevância ao nível da fundamentação do valor patrimonial tributário (cfr. conclusão IX), já a sentença deixou dito que a mesma nada «elucida quanto á matéria de avaliação patrimonial do artigo matricial, pois esta norma prevê apenas um regime de salvaguarda, estabelecendo limites ao aumento do Imposto Municipal sobre Imóveis.».

Concluindo, temos como cedo que a Administração Tributária não deu a conhecer o que a levou a apurar o valor patrimonial de € 166.129,00 e não outro qualquer, sendo que o documento de fls. 12 não permite saber se aquele valor tem fundamento no estatuído no art. 16.º, nºs 1 a 4, n.º 5 ou no art. 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 ou se foi determinado nos arts. 36.º a 47.º do Código de Imposto Municipal sobre Imóveis ou até com base em quaisquer outras disposições legais, tudo como bem ficou dito na sentença recorrida.

Nem se diga que essa fundamentação já anteriormente tinha sido comunicada ao Contribuinte, pois não ficou demonstrado que em qualquer liquidação respeitante a período anterior, ou através de qualquer outra comunicação, a Administração Tributária tenha alguma vez dado a conhecer ao Contribuinte os motivos por que o valor patrimonial tributário foi fixado no valor constante do documento de fls. 12.

Em conclusão, temos como cedo que o acto tributário sindicado está insuficientemente fundamentado, o que consubstancia vício de forma que determina a sua anulação, como bem decidiu a sentença recorrida.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos seguintes conclusões:

- Os actos tributários estão sujeitos a fundamentação (art. 268º, n.º 3, art. 77.º da Lei Geral Tributária e art. 125.º do Código de Procedimento Administrativo).

II - A liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis que não dá conta alguma da forma como foi determinado o valor patrimonial tributário não pode ter-se por suficientemente fundamentada, a menos que se demonstrasse que a Administração Tributária anteriormente tinha procedido à pertinente comunicação dos motivos por que esse valor foi fixado no montante considerado naquele acto,"

Ora, considerando toda a argumentação exposta, bem como o teor da nota de liquidação recebida pela Impugnante - ver facto provado nº1 - onde se fixa o valor patrimonial tributário do imóvel em €170 600, 56, sem que ao Sujeito Passivo seja dada qualquer explicação relativamente à forma como tal valor foi obtido, semelhante conclusão

havemos de tirar julgando, consequentemente, a presente Impugnação improcedente, pelo vício de falta de fundamentação, anulando a liquidação correspondente,

Considerando a procedência do vício de falta de fundamentação, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas a este Tribunal Administrativo e Fiscal,

Julga-se assim a Impugnação inteiramente procedente.

Decisão

Pelo exposto e nos termos das disposições legais citadas, considero procedente a presente impugnação decidindo, consequentemente anular a liquidação impugnada, relativa a Imposto Municipal sobre Imóveis no valor de €1 364, 80.

Custas pela Fazenda Pública, sem prejuízo de isenção em vigor.

DECIDINDO NESTE STA

A questão a apreciar e decidir é a de saber se (a sentença fez correcto julgamento quando decidiu que) a liquidação impugnada não está suficientemente fundamentada no que concerne ao valor patrimonial tributário utilizado na liquidação do IMI ora impugnada (2007).

DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO IMPUGNADA

É inquestionável a exigência legal de fundamentação do acto impugnado.

Do documento de cobrança remetido ao Contribuinte constam os únicos elementos que podem considerar-se integrantes da declaração fundamentadora da liquidação ora impugnada que foram externados pela AT – refere a localização do prédio, o artigo matricial, o valor patrimonial tributário, a data da liquidação, o ano a que respeita, a taxa aplicada e a colecta apurada.

A questão suscitada nos autos resume-se a saber se os elementos constantes daquela nota são ou não suficientes para dar cumprimento às exigências legais de fundamentação no que se refere à determinação do valor patrimonial tributário.

A Recorrente afirma, que carece de sentido a referência expressa na sentença de que não se encontra fundamentado o iter cognoscitivo percorrido pela AT para fixar o valor patrimonial encontrado de Eur 170.600,56 referido no acto de liquidação, e destaca que não é de atender exclusivamente aos elementos constantes do Documento de Cobrança/ Nota de liquidação do IMI pelas razões aduzidas nas conclusões de recurso, designadamente H) a M).

A recorrente considera que houve erro de julgamento, porque a notificação do acto tributário não só contém todos nos elementos legalmente necessários, como o seu destinatário não deixou de se pronunciar expressamente na petição inicial sobre a fundamentação do acto, onde demonstra compreender perfeitamente as razões que subjazem à liquidação e que eram essenciais à sua defesa,

Vejamos:

A ora recorrente impugnou o IMI de 2007 considerando que a liquidação não se encontra fundamentada, sem qualquer explicação relativamente às operações efectuadas para apuramento da matéria tributável e que o lançamento e liquidação do imposto foram feitos com base no artº 16º

n.º 5 do DL 287/2003 quando devia ter sido efectuada com base nos nºs 1, 2, 3 e 4 do mesmo preceito legal (o que terá a seu ver gerado erro no lançamento e liquidação do imposto, dizendo

que a aplicação ao valor da matriz (€ 729,54) dos coeficientes de actualização previstos na Portaria n.º 1337/2003, nos termos do n.º 4 do artigo 16º do DL n.º 287/2003, dá um valor patrimonial de €2.582.58 e não de €170.600.56, como está referido no documento de cobrança pelo que no caso em apreço não tem aplicação a norma do n.º 5 do artº 16 do D. L. n.º 287/2003).

A decisão recorrida, e também a contribuinte recorrida nas contra-alegações, focalizam a fundamentação do acto impugnado apenas no documento, de fls.12 através do qual se notificou a recorrida para proceder ao pagamento da 1ª prestação do IMI do ano de 2007.

No processo administrativo apenso n.º 22/2009 o Sr. Chefe do Serviço de Finanças do Porto 5, foi informado designadamente que:

"(...)

2. A última actualização da matriz foi efectuada em 1989 em resultado do tratamento da declaração de rendas do prédio urbano total ou parcialmente arrendado, entregue em 1989-02-21, referente às rendas recebidas durante o ano de 1988, conforme fotocópia a fls. 17 dos autos.

3. O valor total das rendas convencionadas foi de 19.802,62 €, que depois de deduzido 15% de despesas de conservação deu origem a um rendimento colectável de 16.832,23 €, conforme consta da fotocópia da matriz a fls. 15 e 16 dos autos.

4. Com a entrada em vigor do Código da Contribuição Autárquica, o referido rendimento colectável foi convertido em valor patrimonial (16.832,23€ x 15), que passou a ser de 252.483, 37€.

5. Com a publicação e entrada em vigor do Código do IMI, foi criado um regime de transição, que prevê no n.º 5 do art. 16º do D.L. n.º 287/2003 de 12/11, que a actualização do valor tributário, no caso de prédios urbanos arrendados que o deixaram de estar até 31 de Dezembro de 1988, é aplicado ao valor patrimonial resultante da renda o coeficiente correspondente ao ano a que respeita a última actualização da renda.

(...)

9. Assim e conforme se encontra determinado, o valor patrimonial para efeitos de IMI, foi calculado partindo do valor patrimonial inicial, apurado com base na última declaração de rendas entregue no ano de 1989 referente ao ano de 1988, actualizado com base nos coeficientes de desvalorização da moeda previstos na Portaria n.º 1337/2003 de 05/12, (252.483,37€ x 1.97) de onde resultou o valor patrimonial actualizado é de 497.392,24€ conforme print a fls. 18 dos autos.

10. No ano de 2007 e conforme o previsto no artº 138º do CIMI, o referido valor patrimonial foi actualizado e passou para Eur 512.314,00 (Eur 497.392,23 x 1.03), conforme print a fls. 19 dos autos.

11. De onde resulta que contrariamente ao pretendido, o imposto devido para o ano de 2007 é de Eur 1.364,80 (Eur 512.314,00: 3x0,80)"

Explicam-se pois, "à posteriori", as razões em que assentou a liquidação do IMI impugnado mas a verdade é que tais elementos não podem ser considerados agora à mingua de no probatório nada se ter referido quanto à existência de reclamações seja contra o acto de fixação do valor patrimonial tributário do prédio em causa nos autos seja contra actos de liquidação do IMI respectivo, de anos anteriores. Também o

mesmo probatório é omisso quanto a eventuais comunicações em anos anteriores por parte da AT à contribuinte das razões pelas quais o valor patrimonial tributário foi fixado no valor considerado no acto de liquidação ora impugnado (o que é pertinente saber pois que os actos de liquidação de IMI não necessitam de dar conta anualmente da forma como foi fixado o valor patrimonial do respectivo prédio) e se houve ou não reclamação, não obstante a própria impugnante ter apresentado com a petição inicial os docs. de fls. 13 a 17.

Assim considerando que a impugnante se insurgiu contra o facto do IMI ter sido actualizado com base na norma do n.º 5 do artigo 16º do DL n.º 287/2003 e não com base na norma do n.º 4 do mesmo artigo (No seu entender, claramente expresso, o prédio continuou arrendado após 31 de Dezembro de 1988 e por isso a norma do n.º 5 daquele artigo não pode ser aplicada). E, que diferente entendimento tem a administração tributária, para quem a actualização deve ser feita nos termos do n.º 5, porque nos prédios não arrendados devem incluir-se aqueles que o deixaram de estar após 31/12/1988, caso não se verifiquem os requisitos do artigo 17º) e sendo a fundamentação um requisito formal da decisão, que não se confunde com o seu conteúdo, não poder deixar de se entender que a impugnante teve de alguma forma conhecimento, do juízo que a administração tributária efectuou para decidir no sentido em que decidiu. Como já se disse o autor do acto impugnado considera que a actualização do valor patrimonial tributável do prédio deve ser feita nos termos do n.º 5 e não do n.º 4 do artigo 16º do referido Decreto-Lei, mas não temos de facto elementos nos autos que nos permitam afirmar com segurança que houve comunicação de tais razões ou motivos à contribuinte recorrida.

Assim o juízo de falta de fundamentação do acto de liquidação parece precipitado sendo essencial levar ao probatório os factos/elementos supra mencionados a título meramente exemplificativo sendo essencial que fique claro se anteriormente à liquidação do IMI de 2007 já tinha sido comunicada à

contribuinte a forma como foi determinado o valor tributável do prédio que o gerou, designadamente se em liquidações de IMI anteriores e referentes ao mesmo prédio, ou através de qualquer outra comunicação a AT alguma vez deu a conhecer à contribuinte os motivos pelos quais a o valor patrimonial foi fixado no concreto valor considerado na liquidação impugnada.

Verificamos ainda que, a recorrente considera que a falta de razão da impugnante e que justifica que se tenha tido por base o regime transitório - não o especifico para os prédios arrendados, mas o dos não arrendados, reside em a impugnante não ter apresentado qualquer prova quanto ao facto de o prédio em causa não deixar de estar arrendado até 31 de Dezembro de 1988, ou, nesta data, continuar a estar arrendado, em cumprimento do preceituado no artigo 18.º do Decreto-Lei - que a AT procedeu à actualização do valor patrimonial do imóvel ora em crise (conclusão L)

E na verdade, para se aplicar o regime transitório da actualização dos valores patrimoniais dos prédios constante dos artigos 176 e 17º do DL n.º 287/2003, é preciso conhecer se o prédio continuou arrendado após 31/12/1988, se deu lugar ao pagamento de rendas até 31/12/2001, se houve declaração de rendas para efeitos de IRS até 31/12/2002 e se houve participação da última renda mensal recebida até 12/12/2003. A impugnante alegou que o contrato se manteve em vigor, juntando até um recibo de renda, mas não consta dos factos provados de que estava em vigor naquelas datas ou se houve declaração e participação daquelas rendas.

Ora a recorrente considera que a falta de razão da impugnante e que justifica que se tenha tido por base o regime transitório - não o especifico para os prédios arrendados, mas o dos não arrendados, reside em a impugnante não ter apresentado qualquer prova quanto ao facto de o prédio em causa não deixar de estar arrendado até 31 de dezembro de 1988, ou, nesta data, continuar a estar arrendado, em cumprimento do preceituado no artigo 18.º do Decreto-Lei - que a AT procedeu à atualização do valor patrimonial do imóvel ora em crise (conclusão L)

E na verdade, para se aplicar o regime transitório da actualização dos valores patrimoniais dos prédios constante dos artigos 176 e 17º do DL n.º 287/2003, é preciso conhecer se o prédio continuou arrendado após 31/12/1988, se deu lugar ao pagamento de rendas até 31/12/2001, se houve declaração de rendas para efeitos de IRS até 31/12/2002 e se houve participação da última renda mensal recebida até 12/12/2003. A impugnante alegou que o contrato se manteve em vigor, juntando até um recibo de renda, mas não consta dos factos provados de que estava em vigor naquelas datas ou se houve declaração e participação daquelas rendas.

Considerando a factualidade que importa apurar e atendendo a que a sentença recorrida cai em erro de julgamento quando atende exclusivamente aos elementos constantes do documento de cobrança do IMI, impõe-se por isso a anulação da mesma e a baixa do processo à primeira instância para averiguação da factualidade referida, e outra que se entenda conveniente, essencial para a apreciação e decisão da questão da fundamentação e legalidade do acto de liquidação de IMI referente ao ano de 2007.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e ordenar a baixa do processo para ampliação da matéria de facto e aplicação do direito correspondente.

Sem custas.

Lisboa 26 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Não admissão.

Processo n.º 768/14-30.
Recorrente: A……., S.A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……., S.A., interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art.º 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que, em sede de recurso interposto de sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, confirmou a decisão de improcedência

da impugnação deduzida contra as liquidações adicionais de Imposto Municipal da Sisa referentes a aquisições de imóveis nos anos de 1992 e 1995.

1.1. Terminou as alegações do recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1ª Constitui jurisprudência pacífica nesta Secção que o recurso de revista, previsto no artigo 150º do CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

2ª Está em causa saber se a perda de benefícios fiscais concedidos às Sociedades de Gestão e Investimento Imobiliário, ditada pela revogação da autorização da sua constituição, pode operar a partir de datas diversas, inclusive desde a data da respectiva constituição; ou se apenas pode a partir da data fixada para o efeito no Relatório da Inspecção-Geral de Finanças, entidade supervisora, e acolhida no acto do Ministro das Finanças que o sancionou.

3ª O caso encerra uma questão jurídica mais vasta que não se esgota no universo já de si bastante amplo das Sociedades de Gestão e Investimento Imobiliário.

4ª Trata-se de determinar se a perda de benefícios fiscais decorrente de um acto administrativo (de revogação) pode ou não retroagir a uma data anterior à que foi estabelecida pelo seu autor e de esclarecer se um órgão jurisdicional pode afastar uma determinação nele exarada, não impugnada pelo seu destinatário, com o fundamento de que a sua aplicação traduzia violação de lei.

5ª A ora Recorrente entende que se mostram preenchidos ambos os requisitos para a admissão da revista, uma vez que (i) a delimitação da eficácia extintiva dos actos de revogação sobre os benefícios fiscais reveste enorme relevância, com interesse comunitário e jurídico significativo, sendo necessário definir em que medida pode o tribunal interferir nos espaços de valoração próprios do exercício da função administrativa na determinação dessa delimitação; (ii) as matérias que o caso suscita foram tratadas de forma pouco sustentada e a decisão nas instâncias afigura-se, com o devido respeito, ostensivamente errada, sendo claramente necessária a revisão da decisão proferida em 2ª instância para melhor aplicação do direito.

6ª É manifesto que o caso apresenta contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os seus singulares limites, carecendo de uma orientação para a resolução de casos futuros que convoquem a apreciação de actos administrativos de que decorra a perda de benefícios fiscais concedidos aos contribuintes.

7ª Estamos perante uma questão susceptível de transcender o interesse particular da ora Recorrente, uma vez que não se mostra admissível a manutenção na ordem jurídica de uma decisão que ultrapasse, contrarie e se substitua à fundamentação contextual e integrante do próprio acto administrativo revogatório que fixou ele próprio a data em que ocorreu a situação que deu origem à revogação com perda de benefícios fiscais.

8ª O Acórdão recorrido violou não só o n.º 1, c) do artigo 26º do EBF, na redacção da Lei n.º 65/90, de 28.12, como, de forma frontal, diversas normas do regime jurídico das Sociedades de Gestão e Investimento Imobiliário (Decreto-Lei n.º 135/91, de 04.04, com a redacção dada pela Lei n.º 51/91, de 3.08), em particular o n.º 3 do seu artigo 9º, mas também o princípio constitucional da separação de poderes e reserva da administração, do qual decorre que só a esta compete decidir sobre a prática ou não de actos administrativos e tributários e que o tribunal não pode substituir-se à administração, sancionando o acto com a fundamentação jurídica que julgue mais adequada (cf. os artigos 2º e 111º, 202º e 266º, todos da Constituição da República).

9ª Assim, as questões jurídicas de especial relevância cuja apreciação se requer a este Supremo Tribunal são as seguintes:

a) A perda dos benefícios fiscais das Sociedades de Gestão e Investimento Imobiliário, ditada pela revogação da autorização da sua constituição, pode operar a partir de diferentes datas, incluindo a respectiva data de constituição, ou apenas pode operar a partir da data em que ocorreu a situação que lhe deu origem nos termos exarados no acto revogatório?

b) A eficácia da extinção ou perda de benefícios fiscais que decorra de um acto administrativo de revogação pode retroagir no tempo para uma data anterior àquela que se acha expressamente fixada no mesmo acto de revogação pelo seu autor?

c) Pode o tribunal afastar uma determinação primária, não impugnada, exarada no acto administrativo de revogação sobre os benefícios fiscais com o fundamento que a sua valoração traduziria, em face da diferente interpretação do quadro normativo aplicável perfilhada pelo tribunal, uma violação de lei?

10ª Dispõe o n.º 3 do artigo 9º do Decreto-Lei n.º 135/91, de 4 de Abril, na redacção da Lei n.º 51/91, de 3 de Agosto, que a revogação da autorização de constituição de uma SGII determina a perda de quaisquer benefícios fiscais concedidos a partir da data em que ocorreu a situação que deu origem à revogação.

11ª É precisamente neste ponto que assenta o erro ostensivo em que incorreu o TCA Sul, ao considerar que o acto de revogação da autorização de constituição não poderia firmar apenas a perda de todos os benefícios fiscais adquiridos a partir da data em que assentou ter ocorrido a situação que lhe

deu origem, sem firmar a perda de todos os benefícios fiscais adquiridos desde a data de constituição da Recorrente como SGII.

12ª A vingar essa doutrina, os actos administrativos com consequências tributárias, como todos os actos que ditam ou acarretam a extinção de benefícios fiscais, e bem assim quaisquer liquidações de tributos, deixariam de poder ser apenas mantidos nos precisos termos em que foram emitidos, e passariam também a poder sê-lo naqueles termos que o tribunal entenda melhor corresponderem ao resultado pretendido pela lei.

13ª O TCA Sul fundamenta a sua posição em duas razões; (i) Em primeiro lugar, porque no acto de revogação "*nenhuma remissão é feita para o precedente relatório da IGF e, sobretudo, em parte alguma se encontra fixada uma data a marcar o momento da inevitável, inerente à revogação da autorização, perda dos benefícios usufruídos"; (ii) Em segundo lugar, por "ser inviável fazer relevar um dado avançado por agente administrativo conflituante com o resultado, para a mesma matéria, susceptível de ser alcançado e defendido, a partir do conteúdo normativo aplicável*."

14ª O referido entendimento viola de forma flagrante o disposto nos artigos 125º e 124º, n.º 1, c), ambos do CPA, na medida em que não é necessário que o acto de revogação repita a proposta do instrutor; basta um singelo "*Concordo e assino a respectiva Portaria*" para que não reste qualquer dúvida que o acto ministerial de revogação publicado em Portaria acolheu e se apropriou do conteúdo do relatório da IGF.

15ª O referido entendimento viola de forma evidente o disposto no n.º 3 do artigo 9º do Decreto-Lei n.º 135/91, de 4 de Abril, na redacção da Lei n.º 51/91, de 3 de Agosto, na medida em que, no caso de revogação da autorização de constituição das SGII, a perda de benefícios fiscais verifica-se a partir da data em que ocorreu a situação que lhe deu origem.

16ª Essa data foi expressamente fixada no acto de revogação pelo seu autor no recato dos espaços de valoração próprios do exercício da função administrativa.

17ª Entendeu a IGF - e concordou o Senhor Ministro das Finanças - que a perda de benefícios fiscais em resultado da revogação só pode produzir efeitos, nos termos da lei, a partir dessa data.

18ª Essa data corresponde ao evento a que o acto decidiu atribuir o incumprimento dos critérios quantitativos da actividade consignados nos artigos 5º e 8º da lei das SGII que "*pela sua frequência ou pelos valores envolvidos, assuma especial gravidade.*"

19ª Não pode o tribunal apreciar se esse acto poderia basear-se noutros fundamentos ou chegar a outros resultados ou perfilhar outro conteúdo decisório.

20ª Mesmo que lhe pareça, de acordo com o processo hermenêutico por ele eleito, que o acto de revogação que determinou a perda de benefícios fiscais ficou porventura aquém do resultado a que o tribunal chegaria hoje, se houvesse de decidir em lugar da administração, o tribunal terá de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto revogatório tal como ele ocorreu.

21ª Não pode o tribunal decidir que a violação grave, fundamento da revogação, *"existiu desde sempre, ou, pelo menos, tem de ser repercutida, estendida, ao momento da constituição daquela, concretamente, o dia 27.1.1992"* razão pela qual *"a impugnante perdeu todos os benefícios fiscais que gozou a partir de 27.1.1992, particularmente, a isenção de sisa concedida pelo art. 26º n.º 1 alínea c) EBF (redação L. 65/90 de 28.12.)."*

22ª Desde logo, porque do acto de revogação não decorre a perda retroactiva das isenções de imposto municipal de Sisa de que a ora Recorrente beneficiou em aquisições de imóveis até 31 de Dezembro de 1995.

23ª Mas também porque a própria lei não determina, em qualquer caso, a caducidade dos benefícios fiscais das SGII como mera consequência do incumprimento dos critérios impostos pelo Decreto-Lei n.º 135/91, de 4 de Abril, na redacção da Lei n.º 51/91, de 3 de Agosto, mas sim a perda de benefícios fiscais apenas a partir da data em que ocorreu a situação que deu origem à revogação da autorização.

24ª Tendo a ora Recorrente sido constituída como SGII em Janeiro de 1992, nunca se poderia considerar em incumprimento desses objectivos quantitativos logo nessa altura.

25ª E mesmo volvidos três anos sobre a sua constituição, não bastaria o mero incumprimento desses objectivos para ditar a revogação da autorização de constituição com perda de benefícios fiscais.

26ª A lei não se basta com o mero incumprimento desses objectivos quantitativos para ditar a revogação da autorização; exige a verificação da "especial gravidade" desse incumprimento, em virtude da sua frequência ou dos valores envolvidos.

27ª Essa "especial gravidade", sendo um conceito indeterminado, carece de adequação ao caso concreto, de acordo com as suas circunstâncias.

28ª Compete à IGF, no exercício das suas competências de supervisão das SGII, verificar a especial gravidade do incumprimento, determinante da revogação de autorização.

29ª Entendeu a IGF, e concordou o Ministro das Finanças, que esse incumprimento grave só se teve por verificado em 1996, pelo que só a partir de 31 de Dezembro de 1995 pode a perda de benefícios fiscais produzir efeitos.

30ª Não procede, assim, a tese do acórdão recorrido de que esse incumprimento se teria verificado desde sempre, ou que a perda de benefícios fiscais deveria produzir efeitos à data da constituição da ora Recorrente.

31ª Ao contrário do que decidiu o douto acórdão recorrido, a eficácia da extinção ou perda de benefícios fiscais que decorra de um acto administrativo de revogação não pode retroagir no tempo para uma data anterior àquela que se acha expressamente fixada no mesmo acto de revogação pelo seu autor.

32ª Não pode o tribunal afastar uma determinação primária, não impugnada, exarada no acto administrativo de revogação sobre os benefícios fiscais, com o fundamento de que a sua valoração traduziria, em face da diferente interpretação do quadro normativo aplicável perfilhada pelo tribunal, uma violação de lei.

33ª A manutenção na ordem jurídica do acórdão recorrido implicaria a consolidação de uma decisão incompatível com o princípio da separação de poderes e reserva da administração, com consagração constitucional, o que justifica por si só a sua revista, ao abrigo do artigo 150º do CPTA.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas, deve a revista ser admitida, concedido provimento ao recurso, revogada a douta decisão recorrida e julgada procedente a impugnação judicial, com a inerente anulação dos actos tributários impugnados melhor identificado nestes autos, com todas as consequências legais, como é de justiça.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, argumentando o seguinte:

«Segundo percebemos as alegações da Recorrente, para esta verifica-se uma incompatibilidade entre o que foi decidido nas instâncias sobre os efeitos do acto de revogação dos benefícios fiscais e os termos em que esse acto foi praticado. Ou seja, para a Recorrente a decisão do senhor ministro das finanças formalizada através de portaria determinou a revogação dos benefícios fiscais concedidos à Recorrente a partir de 31/12/1995, enquanto as instâncias consideraram que a perda desses benefícios estendia-se à data da constituição da própria Recorrente.

E tal divergência consubstancia nas palavras da Recorrente uma interferência do tribunal "nos espaços de valoração próprios do exercício da função administrativa", o que no seu entendimento lhe está vedado.

Afigura-se-nos, contudo, que a questão em causa resulta de uma construção da própria Recorrente que não fica demonstrada em face dos elementos dados como assentes nas decisões recorridas.

Com efeito, a tese da Recorrente assente no argumento de que a decisão do senhor ministro de finanças de revogar a autorização que lhe havia sido concedida para a sua constituição produzia apenas efeitos, no que respeita à perda dos benefícios fiscais, a partir de 31/12/1995. Para o efeito argumenta que a referida decisão assenta num relatório da Inspecção-Geral de Finanças, no qual expressamente consta que o início da perda dos benefícios se reporta a 31/12/1995.

Ora, esse argumento assenta numa extrapolação da Recorrente e não do acto em causa. Se é certo que no relatório dos serviços de inspecção da IGF que serviu de base para a prolação da decisão do senhor ministro das finanças, é tecida essa consideração, certo é que a decisão do senhor ministro das finanças consiste na revogação da anterior decisão de autorização da constituição da Recorrente e tem por base os fundamentos aduzidos na portaria que formalizou essa decisão. Nessa decisão não foram especificados, nem muito menos limitados os efeitos quanto à perda dos benefícios fiscais. E foi nessa medida que o TCA Sul decidiu a causa.

Assim sendo, a questão que vem configurada pela Recorrente não foi assim entendida pelo tribunal recorrido, motivo pelo qual, podendo a mesma enfermar de erro de julgamento, assume natureza casuística, sem virtualidade de se expandir para outros casos.

Entendemos, assim, que não se mostram reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso de revista, tal como configurados no art. 150º, n.º 1, do CPTA, motivo pelo qual deve o recurso ser rejeitado.».

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência já consolidada nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Por conseguinte, o recurso de revista excepcional para o STA só é admissível se for ***claramente necessário para uma melhor aplicação do direito*** ou se estivermos perante uma questão que, pela sua ***relevância jurídica ou social***, ***se revista de importância fundamental***, sendo que esta importância *fundamental* tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

Deste modo, e como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, que aqui nos dispensamos de enumerar, a ***relevância jurídica fundamental*** deve ser detectada perante a relevância prática da questão, medida pela sua utilidade face à capacidade de expansão da controvérsia, e verificar-se-á tanto em face de questões de direito substantivo como de direito processual, quando apresentem especial ou elevada complexidade (seja em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, seja de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, seja da necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos) ou quando a sua análise tenha suscitado dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina.

Já a ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando estiver em causa um caso que apresente contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução desses prováveis futuros casos, e se detecte um interesse comunitário significativo na resolução da questão.

Por fim, a clara necessidade do recurso de revista para uma ***melhor aplicação do direito*** há-de resultar da repetição ou possibilidade de repetição noutros casos e da necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito. Pelo que a admissão do recurso terá lugar, designadamente, quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e a decisão nas instâncias esteja ostensivamente errada ou seja juridicamente insustentável, ou se suscitem fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando-se objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Deste modo, e como repetidamente tem sido afirmado pela jurisprudência, o que está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

É incontroverso, face à matéria fáctica assente nas instâncias, que a ora Recorrente se constituiu em 27/01/1992, como Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário, ao abrigo do Dec. Lei n.º 135/91, de 4 de Abril, para o que foi autorizada pela Portaria n.º 330/91, de 24 de Setembro, que veio a ser revogada pelo Ministro das Finanças em 12/01/1999. Resulta também do probatório que, entre a data da constituição e 27/12/1995, no exercício da sua actividade social e no âmbito do projecto que fundou aquela autorização, a ora Recorrente adquiriu vários imóveis com isenção de sisa, nos termos do disposto no art. 26º, n.º 1, alínea b), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e que, na sequência da inspecção de que foi alvo em 1999, a administração fiscal procedeu à liquidação desse imposto, por entender, em síntese, que a sociedade nunca cumpriu integralmente os requisitos que permitiam a isenção.

Foi contra estas liquidações que a ora Requerente deduziu impugnação, sustentando, em suma, que a revogação do benefício não abrangia as aquisições desses imóveis, posto que, no seu entender, tal revogação só podia operar após 31 de Dezembro de 1995.

A sentença de 1ª instância, levando em conta que «*a situação que originou a revogação da autorização foi a violação das condições impostas aquando da constituição da sociedade*», julgou a impugnação improcedente, por considerar que «*Verificando-se a revogação da autorização, com fundamento no incumprimento reiterado das condições legais, nunca se atingindo os objectivos legais, então, o benefício fiscal que lhe estava associado ficará, de igual modo, sem efeito ab initio.».*

Dessa sentença recorreu a impugnante para o TCAS, sustentando a existência de erro de julgamento, porquanto, além de a lei não determinar a caducidade do benefício fiscal como mera consequência do incumprimento dos requisitos fixados no Dec. Lei n.º 135/91, de 4 de Abril, a revogação da autorização também devia ter-se por fundamentada na situação existente em 1996 e produzir efeitos apenas a partir de 31/12/1995, atento o teor da proposta de decisão proferida pela Inspecção-Geral de Finanças, que, no seu entender, mereceu a concordância do Senhor Ministro das Finanças, com o que se teriam violado os princípios constitucionais da separação de poderes e reserva da administração.

Todavia, o acórdão do TCAS confirmou a sentença da 1ª instância, com a seguinte fundamentação:

«(...) sendo incontestado que o fundamento da perda do benefício de isenção de sisa, colhido, pela impugnante, em aquisições imobiliárias realizadas nos anos de 1992 e 1995, foi a revogação da

Portaria n.º 330/91, que autorizou a sua constituição em 27.1.1992, como..., ou seja, uma situação, clara e objetivamente, enquadrável na previsão do art. 9.º n.º 3 DL. 135/91 de 4.4., temos de identificar o momento em que sucedeu a(s) causa(s) dessa revogação.

Podendo a autorização de constituição das... ser revogada, entre outros, como na situação julganda, no caso de "Ter havido violação do disposto nos artigos 5º, 7º e 8º que, pela sua frequência ou pelos valores envolvidos, assuma especial gravidade"[Art. 3.º n.º 5 alínea e) DL. 135/91 de 4.4.], é evidente que qualquer uma dessas violações, só por si, implica, impõe, a sanção revogatória, desde que se verifique o requisito da "especial gravidade", em razão da frequência ou dos montantes envolvidos. Assim, quanto à impugnante, havendo sido, relativamente a empreendimento imobiliário edificado no período de 1993 a 1996, detetada e apontada a violação do disposto nos arts. 5º n.º 1 e 8º n.º 1 alínea a) DL. 135/91 de 4.4., se, objetivamente, esta última estabelece a obediência do requisito imposto ["…, um mínimo de 45% da área ou do valor correspondente do seu património imobiliário não afecto a uso próprio será constituído por aplicações em imóveis destinados a arrendamento para habitação"], somente, "a partir do 3º ano contado do início da actividade", a primeira exige que o valor do património próprio não diretamente afeto ao objeto principal das... "não poderá exceder em cada momento 15% do respectivo valor total", isto é, configura uma obrigação a respeitar desde o nascimento até à morte, da constituição à extinção de qualquer....

A partir desta duplicidade, sem olvidar a circunstância de a IGF ter apontado a violação "de forma continuada" do limite de 15% fixado no aludido art. 5º n.º 1, por parte da impugnante, somos levados a concluir que uma das situações, relevante isoladamente, provocadora da ocorrida revogação da autorização para se constituir como..., portanto, enquanto causa direta e suficiente desta, existiu desde sempre, ou, pelo menos, tem de ser repercutida, estendida, ao momento da constituição daquela, concretamente, o dia 27.1.1992, em que o respetivo património inicial se tinha de conformar com a limitação supra mencionada.

Em suma, a impugnante perdeu todos os benefícios fiscais que gozou a partir de 27.1.1992, particularmente, a isenção de sisa concedida pelo art. 26º n.º 1 alínea c) EBF (redação L. 65/90 de 28.12.).

Esta conclusão, orientada no sentido do judiciado em 1ª instância, registe-se, não se nos apresenta prejudicada ou passível de abandono, pela consideração dos argumentos da Rte, em especial, a defesa do entendimento de que, como concluiu a IGF e o próprio Ministro das Finanças não ressalvou, a perda só podia abranger todos os benefícios fiscais adquiridos a partir de 31.12.1995.

Sendo inquestionável que do relatório da IGF, identificado em R) dos factos provados, consta a proposta, do seu autor, de que se revogue a autorização, dada à impugnante, para a prática da atividade cometida às..., "com a perda de todos os benefícios fiscais adquiridos a partir de 95-12-31", a qual, como decorre do teor dos diversos despachos, procedimentais, reproduzidos na alínea T), não foi explicitamente confrontada e arredada, julgamos, contudo, esta circunstância insuficiente para conduzir ao resultado defendido pela Rte.

Efetivamente, em primeiro lugar, compulsado o conteúdo integral da Portaria n.º 25/99, na condição de elemento formal imposto por lei [Cfr., art. 3.º n.º 6 DL. 135/91 de 4.4.] para a revogação do tipo de autorização em causa, confere-se que, entre os considerandos expressos como apoiantes da decisão revogatória, nenhuma remissão é feita para o precedente relatório da IGF e, sobretudo, em parte alguma se encontra fixada uma data a marcar o momento da inevitável, inerente à revogação da autorização, perda dos benefícios usufruídos. Acresce, em segundo lugar, para além de a invocada menção do autor do relatório da IGF não se mostrar suportada pela indicação das razões justificativas, do ponto de vista legal [Cogitamos que foi, apenas, motivada pelo facto de, também, ter sido encontrada violação do disposto no art. 8.º n.º 1 alínea a) DL. 135/91 de 4.4. e para cumprir/respeitar a exigência temporal feita na sua parte final.], ser inviável fazer relevar um dado avançado por agente administrativo conflituante com o resultado, para a mesma matéria, suscetível de ser alcançado e defendido, a partir do conteúdo normativo aplicável. Por outras palavras, sendo, como supra assentámos, possível, operando o estatuído nos arts. 5.º n.º 1 e 9.º n.º 3 DL. 135/91 de 4.4., defender a perda de benefícios fiscais, pela impugnante, a partir da data da sua constituição como..., traduziria uma violação de lei afastar tal resultado através da simples valoração da pronúncia, de interveniente no procedimento administrativo, em sentido, objetivamente, incompatível e inconciliável.

Concluindo, a perda de benefícios fiscais concedidos às..., determinada pela revogação da autorização de constituição, pode operar a partir de datas diversas, inclusive, desde a data de arranque do exercício da atividade, conforme ou em função do evento, da ocorrência justificativa da mandada revogação e dos termos concretos em que esta é publicada, não tendo, necessariamente, de ser estabelecida pela IGF, entidade supervisora.

Destarte, a sentença recorrida não errou no julgamento dos aspetos jurídicos desta causa e, muito menos, sem prejuízo de mais competente, por especializada, avaliação, afrontou quaisquer normas constitucionais, destacadamente, as mencionadas na conclusão FF.»

Neste recurso de revista, a Recorrente continua a insistir que a lei não determina a caducidade do benefício fiscal como mera consequência do incumprimento dos requisitos fixados no Dec.

Lei n.º 135/91, e que o que decorre da Portaria n.º 25/99 é que o fundamento para a revogação da autorização se reporte ao incumprimento, pelo que apenas pode produzir efeitos a partir de 31 de Dezembro de 1995, tal como, aliás, flui da proposta de decisão proferida pela Inspecção-Geral de Finanças - a que, no seu entender, o Senhor Ministro das Finanças aderiu -, não se repercutindo, por isso, nos benefícios fiscais referentes às aquisições que até essa data realizou.

Mais sustenta que ao fazer retroagir os efeitos da revogação à data da constituição da sociedade, o acórdão recorrido violou o art. 26º, n.º 1, alínea c), do EBF (na redacção da Lei n.º 65/90, de 28.12), várias normas do Dec. Lei n.º 135/91 (na redacção da Lei n.º 51/91, de 3.08), *maxime*, o seu art. 9º, n.º 3, e os princípios constitucionais da separação de poderes e reserva da administração (arts. 2º, 111º, 202º e 266º da Constituição da República). E, advogando que o acórdão recorrido incorreu em erro grosseiro, e que a matéria em causa assume relevância jurídica ou social que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, reclamando, também por isso, uma interpretação pacificadora e uniforme pelo STA, requer que este Tribunal se pronuncie sobre as seguintes questões:

• perante a lei, a perda dos benefícios fiscais das Sociedades de Gestão e Investimento Imobiliário, ditada pela revogação da autorização da sua constituição, pode operar a partir de diferentes datas, incluindo a respectiva data de constituição, ou apenas pode operar a partir da data em que ocorreu a situação que lhe deu origem nos termos exarados no acto revogatório;

• a eficácia da extinção ou perda de benefícios fiscais que decorra de um acto administrativo de revogação pode retroagir no tempo para uma data anterior àquela que se acha expressamente fixada nesse acto de revogação pelo seu autor;

• pode o tribunal afastar uma determinação primária, não impugnada, exarada no acto administrativo de revogação sobre os benefícios fiscais com o fundamento que a sua valoração traduziria, em face da diferente interpretação do quadro normativo aplicável perfilhada pelo tribunal, uma violação de lei.

Ora, temos de convir que as questões colocadas se mostram de todo deslocadas do contexto decisório que põe em crise neste recurso, posto que, desde logo, a Recorrente introduz um dado factual, quanto ao conteúdo e extensão do acto revogatório, que não coincide com os pressupostos de facto que nortearam a decisão recorrida.

E o recurso de revista excepcional tem por objecto as decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo, devendo ser admitido, designadamente, quando esteja em causa a melhor aplicação do direito, o que implica, por si só, obviamente, que o que está em causa neste recurso é a concreta decisão do TCA e não uma apreciação teórica de soluções jurídicas aplicáveis a hipotéticos enquadramentos fácticos.

Nesta circunstância, tendo a Recorrente submetido, para apreciação neste recurso, questões que se não identificam com o teor da decisão recorrida, elas serão inócuas para aferir da verificação dos pressupostos de admissão deste recurso de revista.

Razão porque, nos termos configurados pelas enunciadas questões, o recurso não pode ser admitido.

Mas mesmo que se entenda que apesar dessas concretas questões que enuncia, a Recorrente pretendeu dirigir o recurso contra a decisão que foi efectivamente proferida, colocando-se, então, a questão de saber se no acórdão recorrido se incorreu em erro ao julgar-se que o acto de revogação da autorização produziu efeitos (designadamente quanto aos benefícios fiscais) desde a data da constituição da Recorrente, sempre o recurso seria inadmissível.

Com efeito, das conclusões do recurso não se mostra evidenciado qualquer dissídio quanto aos pressupostos legais levados em conta no acórdão recorrido, no sentido de que o **acto administrativo revogatório produz efeitos a partir da data do facto que lhe deu origem e nos termos fixados no acto de revogação pelo seu autor.** Do que a Requerente dissente é das ilações que o tribunal recorrido retirou do probatório quanto ao conteúdo e extensão do acto revogatório em apreço. Ora, as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da matéria de facto integram-se ainda no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, tendo em conta que para formular essas ilações e juízos de valor é necessário utilizar regras da vida e da experiência comum, e não a apreciação directa ou indirecta de qualquer norma jurídica.

É, em suma, matéria que respeita ao caso concreto e ao princípio da livre apreciação da prova. E o eventual erro na fixação e análise da matéria de facto não pode constituir fundamento de recurso de revista face aos termos expressos dos nºs 3 e 4 do artigo 150º do CPTA.

Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto.

Por fim, e contra o que defende a Recorrente, não se mostra necessária a admissão da revista no quadro de uma melhor aplicação do direito, já que se não evidência a existência de erro manifesto, não se apresentando a decisão do TCA desenquadrada do espectro das soluções jurídicas plausíveis para as questões sobre que se debruçou.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Imposto de selo.

Sumário:

I — Estando em causa liquidação de Imposto de Selo prevista na verba 28 da TGIS relativa ao ano de 2012 haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 e não as do n.º 2, ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectue a liquidação já no ano de 2013.

II — Decorre das alínea a) *e c*) *do referido artigo 6.º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.*

Processo n.º 899/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……., S.A., NIPC. n.º ……, deduziu Impugnação Judicial, contra as liquidações de imposto de selo relativas ao exercício de 2012, no montante de € 3.394,28.

Por sentença de 15 de maio de 2014, o TAF de Loulé, julgou a impugnação procedente.

Reagiu a Fazenda Pública, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as **seguintes conclusões:**

«A) Com o aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo, introduzido pelo artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

B) As liquidações em causa foram efectuadas pela AT em 21.03.2013 e reportam-se ao ano de 2012;

C) Nas liquidações foi aplicada a taxa de 1% ao valor patrimonial tributário (VPT) que, no global, ascendia e €1.018.300,56, à data de 31.12.2012.

D) Este VPT resultou da avaliação trienal;

E) Entendeu a Mma Juíza do Tribunal ad quo que, referindo-se a Liquidação ao ano de 2012, foi a mesma efectuada ao abrigo do artº 6º, n.º 1 alínea a) daquele diploma legal.

F) Esta norma determina que o facto tributário ocorre no dia 31.10.2012,

G) E que a base tributária corresponde ao VPT que resulta das regras previstas no Código do IMI, por referência ao ano de 2011 (alínea c) do mesmo normativo legal);

H) Assim, perante a redação desta norma, e incidindo este imposto sobre a propriedade de prédios urbanos cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00, concluiu a Mma Juíza que o prédio urbano em causa cai fora da norma de incidência.

I) Pois, à data do facto tributário, o VPT do prédio urbano era de apenas € 981.494,52.

J) Entendemos que a douta sentença incorreu em erro na determinação da norma aplicável, o que inquinou o sentido da decisão.

K) Na verdade, as liquidações foram efectuadas ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual:

"Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano."

L) Este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de Liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113.º, n.º 1 in fine do Código do IMI);

M) Como ficou provado, o VPT do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a €1.000.000,00 (ascendia a €1.018.300,56).

N) Logo, a AT efectuou as liquidações colocadas em crise, na estrita aplicação deste dispositivo legal, não padecendo as mesmas das ilegalidades que lhe são imputadas na douta sentença.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se as liquidações impugnadas, assim se fazendo JUSTIÇA.»

Contra - alegou a entidade recorrida, A……., S.A., concluindo da seguinte forma:

«a) Determina a alínea a) do número 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro que "o facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012", no caso que se trata, ou seja de imposto relativo ao ano 2012.

b) Bem andou a Meritíssima Juiz do Tribunal "a quo" ao aplicar a regra do artigo 6.º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, porquanto as notas de liquidação, juntas como doc. 2 aos autos, são inequívocas: o ano de imposto a que se refere é 2012.

c) No dia 31 de Outubro de 2012, data em que objetivamente, nos termos do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 se verificaria o facto tributável, o prédio em preço de que a impugnante é proprietária não era destinado a habitação, com valor patrimonial tributário, igual, ou superior, ao referido um milhão de euros pelo que estaria fora do âmbito de aplicação do normativo.

d) Da conjugação do disposto no artigo 6.º e da verba 28 da TGIS, ambos do mesmo diploma legal: a Lei 55-A/2012 de 29 Outubro, resulta que, em relação ao ano 2012, o proprietário de prédio destinado a habitação, com VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, à data de 31 de Outubro de 2012, veria tal imposto liquidado até 20 de Novembro do mesmo ano, devendo proceder ao seu pagamento até 20 de Dezembro de 2012 e no ano de 2013 a liquidação do imposto deve incidir sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

e) O prédio em apreço nos presentes autos encontra-se em propriedade total, correspondendo a 16 unidades autónomas, destinadas a apartamentos turísticos, suscetíveis de utilização independente, e como tal avaliadas.

f) Está provado que, desde 2010 e até à avaliação geral, ao prédio foi atribuído o VPT total de € 981.494,52 (ponto B) da factualidade provada na Douta sentença do Tribunal "a quo").

g) Está provado que através da avaliação geral efetuada em 20 de Março de 2013 foi atribuído ao prédio o VPT de 1.022,800.00 € (ponto D) da factualidade provada na Douta sentença do Tribunal "a quo").

h) Estando também provado que as liquidações impugnadas foram efetuadas com referência ao ano de 2012.

i) Resulta da lei que, com referência ao ano de 2012, para efeitos de cobrança de imposto de selo, o facto tributário verificar-se-ia à data de 31/10/2012.

j) Em relação ao prédio em apreço, tal imposto não é devido porquanto à data da verificação do facto tributário (31 de Outubro de 2012) o prédio tinha um VPT inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), ou seja, inexistia qualquer facto tributário, nos termos da legislação aplicável.

k) Nos termos da Lei 60A/2011, de 30 de Novembro, que alterou o DL. 287/2003 de 12 de Novembro, mais concretamente no artigo 15º-E, está definido o regime de notificação do valor patrimonial tributário apurado na avaliação geral, sendo que no caso dos presentes autos foi por meio de notificação eletrónica.

l) O sujeito passivo, após a notificação do resultado da avaliação geral poderá, em 30 dias, caso não concorde com o valor atribuído, promover uma segunda avaliação, nos termos do número 1 do artigo 15.º-F do mesmo diploma.

m) O VPT resultante da avaliação geral apenas se torna definitivo, procedendo os Serviços à actualização da matriz decorridos que se mostrem 30 dias sobre a notificação do valor atribuído, caso não haja sido requerida segunda avaliação, de harmonia com o previsto no artigo 15.º-H do diploma supra referido.

n) Resulta do supra exposto, e da factualidade dada como provada na Douta Sentença do Tribunal "a quo", que as avaliações gerais datam de 20 de Março 2013, foram efetuadas por via eletrónica e presumem-se recebidas, nos termos do número 2 do artigo 15.º. E do mesmo diploma "no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte, quando aquele dia não seja útil", daqui resultando que a notificação se presume recebida em 23 de Março de 2013.

o) Significa isto que, o VPT resultante da avaliação geral apenas entrou em vigor em 22 de Abril de 2013, pelo que, à data de 31 de Outubro de 2012, a ora Recorrida era proprietária de um prédio urbano, composto por 16 unidades suscetíveis de utilização independente, cujo VPT, nessa mesma data era de € 981.494,52, conforme consta da factualidade provada na Douta sentença.

p) Foi determinado pelo Decreto-Lei n.º 281/2003 de 12 de Novembro, que aprovou o IMI, que fosse efetuada uma atualização do valor patrimonial tributário dos imóveis até que fossem submetidos a uma avaliação geral, artigo 15.º e 16.º do regime transitório publicado no referido diploma, e bem assim no artigo 138.º do CIMI, que refere que a atualização é trienal, contudo a fundamentação do ato de fixação do VPT, quer resulte de avaliação quer resulte de atualização, deve ser comunicada ao sujeito passivo do IMI a liquidar com base nessa matéria tributável, conforme foi decido no Douto Acórdão Supremo Tribunal Administrativo, de 19.09.2012, disponível em www.dgsi.pt.

q) Ou seja, ainda que com base na atualização trienal efetuada a 31.12.2012 o prédio em apreço tivesse passado a ter um valor patrimonial superior a € 1.000.000,00, ainda assim tal avaliação só produziria efeitos, para cobrança de imposto de selo, após a sua notificação ao sujeito passivo, pelo que, não pode a A.T. vir alegar que a liquidação efetuada o foi dentro da estrita legalidade porque à data de 31.12.2012 o valor patrimonial tributário do imóvel era superior a € 1.000.000,00.

r) Em suma, com referência ao ano de 2012, para efeitos de cobrança de imposto de selo, à data da verificação do facto tributário (31 de Outubro de 2012) o prédio tinha um VPT inferior a €1.000.000,00 (um milhão de euros), ou seja, inexistia qualquer facto tributário, nos termos da legislação aplicável, resultando por isso na ilegalidade das liquidações efetuadas à Recorrida!

s) Por outro lado, em relação ao ano 2013, o imposto de selo ainda não podia ser liquidado àquela data de 21.03.2013, porquanto no diploma que criou o imposto o legislador estabeleceu duas realidades distintas, com o objetivo único de antecipar a cobrança deste novo imposto e assim se conseguir cumprir com as metas orçamentais impostas pela Troika com a arrecadação de uma receita extraordinária para o ano de 2012.

t) Isto porque, se se aplicassem as regras do CIMI (regime geral) ao imposto criado, o mesmo seria devido pelo titular inscrito em 31 de Dezembro de 2012, e seria liquidado apenas em 2013, tornando, assim, manifestamente inútil, do ponto de vista dos objetivos orçamentais que lograva cumprir, a sua criação no ano de 2012.

u) É óbvio que o legislador não criou dois impostos iguais para o ano 2012, um que incidia sobre o proprietário em 31 de Outubro de 2012 e sobre o valor que o prédio tinha a tal altura, e um outro que incidia sobre o proprietário em 31 de Dezembro de 2012, devendo ser liquidado nos termos do CIMI em 2013, pois se assim fosse estaríamos a falar de uma o que significaria uma duplicação da colecta, o que não seria legal.

v) O imposto criado foi apenas um, e pretendeu-se, tão só, antecipar receitas que, nos termos normais, seriam recebidas em 2013, para 2012, daqui resultando que, nem por esta via, seria devido o imposto de selo pela ora Recorrida, ou seja, nem alegando Recorrente que se tratava de imposto a liquidar durante o ano 2012, pois como se provou à data de 31/10/2012 o prédio em apreço nos presentes autos tinha uma valor patrimonial inferior a € 1.000.000,00;

w) Nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, designadamente no seu artigo 8.º, n.º 1, o imposto é devido pelo proprietário do prédio à data de 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar e nos termos do artigo 113º, n.º 1 do mesmo código, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.

x) Ou seja, com referência ao ano 2013, apenas em 31/12/2013 se gera o facto tributário, nos termos dos supra referidos artigos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, significando isto que, apenas após a verificação do facto tributário, ou seja, apenas em 2014 a Autoridade Tributária poderá emitir notas de liquidação deste imposto, referentes a 2013, tendo como sujeito passivo o titular inscrito em tal data e o valor patrimonial que constar na matriz.

y) Se assim não fosse, verificar-se-ia, em relação ao ano de 2012, sem sombra de dúvida, uma duplicação do imposto cobrado o que não é admissível, nem legalmente possível.

z) Assim, uma vez que o prédio que ora se discute à data da liquidação do imposto devido pelo ano 2012 (31 de Outubro de 2012) não tinha um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), não poderá incidir, sobre o mesmo o imposto de selo constante do ponto 28 da Tabela.

aa) Mesmo que assim não se entenda, o que se diz sem conceder e apenas por mera cautela de patrocínio, nos termos do artigo 149.º, n.º 3 do Código de Processo Administrativo, aplicável ex vi ar-

tigo 2.º alínea c) do CPPT, deverão V. Exas. proceder à apreciação do pedido relacionado com a questão da afetação do prédio, questão esta cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao litígio.

bb) A verba 28, que foi aditada à Tabela Geral do Imposto de Selo, é específica, e para o que nos interessa, aplica-se a prédios urbanos com afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI seja igual ou superior a € 1.000.000,00;

cc) Resulta da caderneta predial junta à impugnação judicial apresentada como doc. 3 (e igualmente documento 1, referente à actual descrição do prédio) que o referido artigo urbano 8891 é de um prédio urbano de 4 pisos, destinado a indústria, em regime de propriedade total, constituída por 16 fogos.

dd) O prédio - Lote …… (anterior Bloco …….) encontra-se classificado para efeitos turísticos, e faz parte do Empreendimento denominado "B……", sito na …….., em ……, Albufeira.

ee) Para o empreendimento Turístico supra, de que faz parte o prédio que ora se analisa, foram emitidas, pela Câmara Municipal de Albufeira, as licenças de utilização números 76 a 81, em 11 de Março de 1988, que destinavam os prédios a habitação.

ff) A Câmara Municipal de Albufeira emitiu a licença normal, para habitação, e, paralelamente, desenvolveu-se o processo de classificação no Turismo, pois a legislação da altura não impunha a emissão de uma licença de utilização turística, como hoje.

gg) Por ofício datado de 20 de Setembro de 1988 a Direcção Geral de Turismo autorizou a abertura do empreendimento como Apartamentos Turísticos de 2.ª Categoria" - of. DGT/DSEAT/ATRS/ATC-22058 - (conforme doc. 21 junto à impugnação judicial).

hh) Em lide Setembro de 1997, por aplicação do Decreto Regulamentar 34/97, o empreendimento foi "classificado, independentemente de quaisquer formalidades, como Apartamentos Turísticos 3***, e em 28 de Dezembro de 2010, foi deferida a reconversão do empreendimento para Apartamentos Turísticos 3*** - SI-RJET n.º 986 -22058 (tudo conforme doc. 22 junto à Impugnação Judicial).

ii) Em 21 de Novembro de 2011, foi efetuada a última classificação, que se encontra válida até 21 de Novembro de 2015, tendo atribuído ao empreendimento, onde se localiza o prédio, o registo número 1172 (conforme doc. 23 constante da Impugnação).

jj) Desde a sua edificação (1988) até aos dias de hoje, o prédio, inserido no Empreendimento Turístico em causa, nunca esteve afeto a habitação, estando apenas, e só, afeto à indústria hoteleira.

kk) A Recorrente ao aplicar ao prédio para indústria hoteleira, propriedade da ora Recorrida, o previsto no artigo 6.º da Lei n.º 55A/2012, de 29 de Outubro fê-lo erroneamente porquanto o referido prédio urbano não está abrangido pelo âmbito de aplicação objetiva do imposto, pois não se encontra, nem nunca se encontrou, afeto a habitação.

ll) Há que atender ao conceito de "prédio com afetação habitacional", utilizado pela Lei n.º 55A/2012, de 29 de Outubro, na sua redação inicial, e interpretá-lo, sendo que o ponto de partida para tal interpretação terá de ter em consideração não só a letra da lei, mas também a sua integração sistemática com as normas do CIMI, porquanto é este o diploma indicado como de aplicação subsidiária na Lei n.º 55-A/2012 de 29/10, e bem assim o espírito do legislador.

mm) No ordenamento jurídico tributário, designadamente no artigo 6.º do CIMI, são identificadas as seguintes "espécies" de prédios urbanos: habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção; e outros, como categoria residual; e o n.º 2 do mesmo preceito, que ora se transcreve, diz: "Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins". (sublinhado nosso)

nn) Para a interpretação desse conceito temos que conjugar o artigo 6º, n.º 2 C.I.M.I., com o artigo 41.º C.I.M.I que determina que a afetação depende unicamente do tipo de utilização dos prédios edificados.

oo) A expressão "com afectação habitacional' inculca uma ideia de funcionalidade real e presente, ou seja, um prédio cujo seu destino atualmente seja habitação, ou seja, um prédio com afetação habitacional, não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim, isto é não basta que seja um prédio habitacional, mas sim um prédio que tenha já efetiva afetação a esse fim.

pp) O prédio em apreço sempre se destinou (e destina) à indústria hoteleira, como se demonstrou pela descrição de todo o processo competente junto das entidades administrativas competentes e bem assim pela atual classificação atribuída ao empreendimento turístico.

qq) Terá que se interpretar o espírito do legislador, e a teleologia da norma, o intuito foi o de aplicar aos sujeitos passivos proprietários de prédios ditos de "luxo" (com valores patrimoniais tributários iguais ou superiores ao referido um milhão de euros), um imposto especial, destinado, efetivamente, a taxar o "luxo" e a refletir, em prol da comunidade, o benefício da existência de uma acrescida capacidade contributiva do titular do imóvel, tendo tido o cuidado, por exemplo, de isentar os prédios destinados a outros fins, por exemplo, comércio, indústria ou serviços, em que o seu valor patrimonial nada espelha a nível da "capacidade contributiva", mas, eventualmente, apenas nível de "aptidão produtiva", fazendo incidir o imposto somente sobre prédios destinados a habitação (com VPT acima de determinado valor e todos os prédios detidos por sociedades sedeadas nos chamados paraísos fiscais.

rr) A ora Recorrida não era proprietária de qualquer prédio destinado a habitação com valor patrimonial tributário, igual, ou superior, ao referido um milhão de euros pelo que estaria fora do âmbito de aplicação do normativo.

ss) Assim, por falta de preenchimento dos elementos objetivos do imposto deverá ser mantida a decisão recorrida e determinada a anulação das notas de liquidação impugnadas.»

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 230 a 233 dos autos, no sentido de que o recurso merece provimento, devendo ser revogada a sentença recorrida e determinada a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para conhecimento do outro fundamento de ilegalidade das liquidações invocado pela impugnante na sua petição de impugnação (o facto de o prédio não se encontrar afecto a habitação mas a indústria de turismo).

Preliminarmente havia suscitado a questão prévia da apensação dos presentes autos ao recurso n.º 529/14-30 relativo às mesmas partes processuais e ao mesmo prédio constituído em propriedade horizontal (artº 8891 de …….-Albufeira) embora referente à 1ª prestação de imposto de Selo referente ao ano de 2012 nos termos da tabela 28.1 da TGIS constante do Código de Imposto de Selo, na redacção introduzida pela Lei 55A/2012 de 29/10, quando nos presentes autos se questiona a segunda prestação do mesmo tributo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:

A) A Impugnante é proprietária do prédio em propriedade total, sito em ……, ……..., da freguesia e concelho de Albufeira, identificado como Bloco …….., actual Lote ……., inscrito na matriz sob o artigo 8891 (cfr. fls. 24 a 33 dos autos);

B) Desde 2010, até à avaliação trienal, realizada em 31/12/2012, ao prédio identificado na alínea anterior, foram atribuídos os seguintes VPT's parciais, correspondente ao VPT total de €981.494,52;

080101 - U - **8891** – 1	59.043,03 €
080101 - U - **8891** – 2	59.043,03 €
080101 - U - **8891** – 3	60.576,62 €
080101 - U - **8891** – 4	60.576,62 €
080101 - U - **8891** – 5	62.110,19 €
080101 - U - **8891** – 6	62.110,19 €
080101 - U - **8891** – 7	63.643,79 €
080101 - U - **8891** – 8	63.643,79 €
080101 - U - **8891** – 9	59.043,03 €
080101 - U - **8891** - 10	59.043,03 €
080101 - U - **8891** - 11	60.576,62 €
080101 - U - **8891** - 12	60.576,62 €
080101 - U - **8891** - 13	62.110,19 €
080101 -U - **8891** – 14	62.110,19 €
080101 - U - **8891** - 15	63.643,79 €
080101 -U - **8891** – 16	63.643,79 €
	981.494,52 €

(cfr. fls. 53 a 59 dos autos)

C) Em 31/12/2012 foi feita actualização trienal e o prédio passou a ter o seguinte VPT:

080101 - U - 8891 - 1	61.257,14 €
080101 - U - 8891 – 2	61.257,14 €
080101 - U - 8891 – 3	62.848,24 €
080101 - U - 8891 – 4	62.848,24 €
080101 - U - 8891 – 5	64.439,32 €
080101 - U - 8891 – 6	64.439,32 €
080101 - U - 8891 – 7	66.030,43 €
080101 - U - 8891 – 8	66.030,43 €
080101 - U - 8891 – 9	61.257,14 €
080101 - U - 8891 - 10	61.257,14 €
080101 - U - 8891 - 11	62.848,24 €
080101 - U - 8891 - 12	62.848,24 €
080101 - U - 8891 - 13	64.439,32 €
080101 -U - 8891 - 14	64.439,32 €
080101 - U - 8891 - 15	66.030,43 €
080101 -U - 8891 - 16	66.030,43 €
	1.018.300,56 €

D) Em 20/03/2013 foi feita avaliação geral, o que originou as respectivas avaliações, que lhe foram notificadas a 24/05/2013:

080101 - U - 8891 - 1	63.050,00 €
080101 - U - 8891 – 2	64.800,00 €
080101 - U - 8891 – 3	63.050,00 €
080101 - U - 8891 – 4	64.800,00 €
080101 - U - 8891 – 5	63.050,00 €
080101 - U - 8891 – 6	64.800,00 €
080101 - U - 8891 – 7	63.050,00 €
080101 - U - 8891 – 8	64.800,00 €
080101 - U - 8891 – 9	63.050,00 €
080101 - U - 8891 - 10	64.800,00 €
080101 - U - 8891 - 11	63.050,00 €
080101 - U - 8891 - 12	64.800,00 €
080101 - U - 8891 - 13	63.050,00 €
080101 -U - 8891 - 14	64.800,00 €
080101 - U - 8891 - 15	63.050,00 €
080101 -U - 8891 - 16	64.800,00 €
	1.022.800,00 €

(cfr. fls. 60 a 75 dos autos):

E) Com referência ao ano de 2012 foram efectuadas, em 21/03/2013, as seguintes liquidações de Imposto de Selo relativas às zonas susceptíveis de utilização independente do prédio identificado em A), com data limite de pagamento em Julho de 2013:

2013 000287234, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8691 -1;

2013 000287258, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-2;

2013 000287261, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-3;

2013 000287264, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-4;

2013 000287267, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze ouros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-5;

2013 000287270, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze ouros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-6;

2013 000267273, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-7;

2013 000287276, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-8:

2013 000287279, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-9;

2013 000287237, no montante de € 204,19 (duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-10;

2013 000287240, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-11;

2013 000287243, no montante de € 209,49 (duzentos e nove euros e quarenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-12;

2013 000287246, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze euros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-13;

2013 000287249, no montante de € 214,79 (duzentos e catorze euros e setenta e nove cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-14;

2013 000287252, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte euros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8891-15;

2013 000287255, no montante de € 220,10 (duzentos e vinte ouros e dez cêntimos) - artigo urbano da freguesia e concelho de Albufeira 8591-16;

(cfr.- fls. 36 e seguintes dos autos);

F) Em 31/07/2013 a Impugnante procedeu ao pagamento das liquidações que antecedem (cfr. fls. 36 e seguintes dos autos);

3- DO DIREITO:

Da questão prévia suscitada pelo Mº Pº.

Verifica-se que o processo 529/14-30 foi julgado neste STA de 29/10/2014 constando da base de dados da DGSI. Uma vez que tal processo se encontra julgado e findo perde actualidade a questão prévia suscitada cujo conhecimento fica prejudicado.

Questão a decidir:

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular as liquidações sindicadas, no entendimento de que a determinação do valor patrimonial tributário do prédio para efeitos de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da respectiva Tabela Geral e relativo a 2012 teria de ser determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não com o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, como alegado pela recorrente.

Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida.

A sentença recorrida, a fls. 165 a 193vº dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da respectiva Tabela Geral, relativas a 2012, no montante de 3.394,28 Euros anulando-as e determinando a restituição à impugnante do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

Para assim decidir, considerou que: *"(...) No caso em apreço está em causa um prédio que compreende 16 unidades susceptíveis de utilização independente, cujo valor patrimonial tributário (VPT) foi determinado separadamente para cada uma dessas unidades, nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea b) do Código de Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).*

Desde 2010 até ao fim de 2012, data em que foi feita a actualização periódica trienal do VPT, a soma dos valores patrimoniais de todas as mencionadas 16 unidades susceptíveis de utilização independente era de € 981.494,52, sendo que, após essa avaliação, o mencionado VPT passou a ser superior a um milhão de euros.

O imposto que vem impugnado nos autos incide sobre o mencionado prédio, composto das referidas 16 unidades, e respeita ao ano de 2012, conforme expressamente mencionado nas liquidações impugnadas e constantes da matéria de facto provada.

Entendeu a Administração Tributária que, para o imposto relativo ao ano de 2012 haveria de partir da avaliação efectuada em Dezembro de 2012, e não daquela que se encontrava anteriormente vigente, uma vez que o resultado da avaliação geral ocorrida em 2013, produz efeitos a 31/12/2012, conforme previsto na alínea a) do n.º 4 do art.º 15.º-D do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12.11, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30.11.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 30/10/2012. Das normas transitórias constantes do seu artigo 6.º resulta que, em 2012, o facto tributário se considera verificado a 31/10/2012 e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras do CIMI por referência ao ano de 2011.

De acordo, ainda, com o mesmo artigo 6.º da Lei 11.0 55-A/2012, a tributação prevista na verba 28 da TGIS é, no ano de 2012, efectuada à taxa de 0,5% sobre o valor patrimonial tributário, desde que igual ou superior a € 1 000.000,00 de prédios urbanos com afectação habitacional.

Ora, o que até aqui se expôs é já suficiente para concluir que a razão está com a Impugnante.

Na verdade, estando em causa imposto liquidado para o ano de 2012, e tendo a norma ao abrigo da qual é efectuada a tributação entrado em vigor no dia 30.10.2012, importa atender ao que a própria lei dispõe (em termos transitórios) sobre a sua aplicação, sendo expressa quando diz, na alínea a) do n.º 1 do art. 6.º que, em 2012 o facto tributário verifica-se no dia 31/10/2012 e a base tributária corresponde ao valor patrimonial tributário que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011.

Deste modo, para efeitos tributação em relação ao ano de 2012, não podem ser relevados factos ocorridos em data posterior à da verificação do facto tributário, sendo certo que a avaliação realizada em Dezembro desse ano ocorre a jusante do mesmo.

Assim, o que existe, na esfera jurídica da Impugnante, à data relevante para efeitos da tributação ao abrigo da verba 28.1 da TGIS (31.12.2012), é um prédio urbano composto de 16 unidades susceptíveis de utilização independente, cujo VPT, nessa mesma data, é de € 981.494,52.

Assim, incidindo o imposto em apreço sobre a "propriedade, (...) de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a E 1000.000", constata-se que o prédio da Impugnante não se subsume na norma de incidência ora transcrita, uma vez que o seu VPT, à data do facto tributário, era inferior a € 1.000.000. (...)"

Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando, em síntese, que a liquidação em causa foi efectuada em 21.03.2013, ao abrigo da disposição transitória contida no artigo 6º, n.º 2 daquele diploma legal, segundo a qual: "Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano." Mais alega que este normativo trata das liquidações do imposto do selo a efectuar no ano de 2013, as quais devem incidir sobre

o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de IMI, ou seja, o valor patrimonial tributário reportado a 31.12.2012 (artº 113º, n.º 1 in fine do Código do IMI), para concluir que o valor patrimonial tributário do imóvel em causa, em 31.12.2012, era superior a € 1.000.000,00 (ascendia a € 1.018.300,56), pelo que a liquidação não padece da ilegalidade que lhe é imputada.

Vejamos, seguindo de perto o ac. deste STA de 29/10/2014 tirado no rec. 0529/14, a questão a dirimir no presente recurso é, como se disse, a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular as liquidações sindicadas no entendimento de que a determinação do valor patrimonial tributário do prédio para efeitos de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da respectiva Tabela Geral e relativo a 2012 teria de ser determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não com o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, como alegado pela recorrente.

Questão idêntica a esta foi decidida por este STA, em Acórdãos do passado dia 8 de Outubro (recursos n.º 805/14 e 806/14).

Aí se concluiu não enfermar de erro de julgamento a sentença recorrida ao anular as liquidações sindicadas, relativas ao ano de 2012, que tomaram como VPT de referência o vigente a 31 de Dezembro de 2012 (superior a 1 milhão de euros), ao invés daquele que resultaria da aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (inferior a 1 milhão de euros), ainda que as liquidações tivessem sido efectuadas em 2013.

No caso dos autos, também o VPT à data do facto tributário era inferior a 1 milhão de euros (cfr. a alínea B) do probatório fixado), só superando esse valor em virtude da actualização trienal verificada em 31.12.2012 (e a que se refere a alínea C) do probatório fixado), sendo, contudo, tal valor irrelevante para o caso dos autos mercê do regime transitório para o ano de 2012 constante do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012.

E isto porque, como se consignou no Acórdão proferido no recurso n.º 805/14, que passamos a transcrever:

(...) como resulta do probatório e não merece contestação, está em causa a liquidação de Imposto de Selo relativa ao ano de 2012.

De harmonia com o disposto no artº 4º da lei n.º 55-A/ 2012 de 29 de Outubro foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com a seguinte redacção: "28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1.000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 Por prédio com afectação habitacional - 1%"

Mas o artº 6.º da mesma Lei n.º 55-A/2012, estabelece disposições transitórias relativas à liquidação do imposto nos anos de 2012 e 2013, nos seguintes termos

1 - Em 2012 devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012:

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012:

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI:

015 % (....)

2 - Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano.»

É no confronto com o quadro normativo estabelecido por este regime transitório, que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que se constata é que no caso subjudice a liquidação sindicada se reporta, sem qualquer dúvida, ao ano de 2012 pelo que haverá que observar as regras transitórias do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012 e não as do n.º 2, como sustenta a recorrente.

Na verdade, pese embora a Fazenda Pública alegue que o acto de liquidação do tributo foi efectuado em 21.03.2013, é indiscutível que aquele se reporta ao ano de 2012.

Mais decorre das alínea a) e d) do referido artº 6º (regime transitório para 2012) que o facto tributário se deve ter como verificado em 31 de Outubro de 2012, e que a liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira havia de ter sido ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012.

Por outro lado resulta ainda do mesmo regime transitório (artº 6º, al.c)) que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.

Sucede que a Fazenda Pública, confunde ano de referência do imposto (no caso concreto 2012) com ano em que foi praticado o acto de liquidação do imposto (no caso concreto 2013), extraindo a conclusão abusiva de que o imposto deveria incidir sobre o valor patrimonial tributário mais elevado vigente em 31 Dezembro 2012, em consequência do incumprimento pela administração tributária do prazo para liquidação do imposto (20 Novembro 2012).

Neste contexto o valor patrimonial tributário à data do facto tributário era de € 981 494,52, valor vigente desde 2010 até 18.12.2012 (cf. probatório, pontos B e C) e não € 1 054 800,00 valor vigente em 31 Dezembro 2012, pelo que, só por esse facto, a propriedade do imóvel em causa nunca estaria abrangida pela norma de incidência da verba 28 da TGIS. (fim de citação).

É este julgamento que aqui se reitera, convictos que estamos da bondade da solução encontrada para a questão colocada, razão pela qual haverá que negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, que bem julgou.

4- Decisão –

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito. Recurso jurisdicional. Questão nova. Oposição à execução. Fundamentos. Indeferimento liminar.

Sumário:

I — A nulidade da sentença resultante da falta de fundamentação apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos, e não quando a justificação seja apenas deficiente.

II — Os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova.

Por isso, e em princípio, não se pode neles tratar de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo questões novas de conhecimento oficioso e não decididas com trânsito em julgado.

III — A oposição à execução fiscal só pode ter por fundamento facto ou factos susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

IV — A petição inicial de oposição à execução fiscal que manifestamente não contenha algum dos aludidos factos deverá ser alvo de indeferimento liminar.

Processo n.º 913/14-30.
Recorrente: A… e mulher.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A……. e mulher, **B……..**, com os sinais dos autos, vêm recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, exarada a fls. 55/57, a qual rejeitou liminarmente a oposição instaurada contra o processo de execução fiscal n.º 1252201301001337, no entendimento de que não foi alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

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

«1. A sentença recorrida é nula por falta de fundamentos - artigo 125º, n.º 1 do C.P.P.T..

2. Na verdade, aprecia apenas a alínea d) do n.º 1 do artigo 204º do C.P.P.T., deixando de apreciar todos os restantes fundamentos para a oposição à execução.

3. Sempre o Tribunal recorrido tinha o poder-dever de convidar os oponentes a aperfeiçoar a petição - artigo 734º, n.º 1 do Código de Processo Civil.

4. De qualquer forma, e sem prescindir das conclusões anteriores, os oponentes alegaram factos - fundamentos - que cabem nas alíneas a), c), e), g) e h) do n.º 1, do artigo 204º do C.P.P.T..

5. E quanto à alínea h), nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

6. Na oposição, defendem os oponentes a inexistência de imposto em concreto - claro -, pois é evidente que são sujeitos de I.R.S..

7. Porém, in casu, o imposto inexiste porque estava pago através de "pagamento especial por conta" e retenções na fonte - artigo 204º, n.º 1, a) do C.P.P.T..

8. Defendem os oponentes a falsidade do título executivo, não porque não tivesse sido emanada da Autoridade Tributária, mas sim, porque estando pago o imposto o título não traduz a verdade tributária - artigo 204º, n.º 1, c) do C.P.P.T..

9. Alegaram, ainda, os oponentes a falta de notificação da liquidação da dívida exequenda - artigo 204º, n.º 1, e) do C.P.P.T. - dado que nenhum dos dois oponentes recebeu carta registada nos termos do artigo 76º, n.º 3 do C.I.R.S..

10. Existe duplicação de colecta e foi alegada na oposição — visto que, a Autoridade Tributária está a exigir o pagamento de I.R.S. que estava já pago através dos pagamentos por conta e das retenções na fonte - alínea g), do n.º 1 do artigo 204º do C.P.P.T..

11. Refere-se ainda na oposição, a ilegalidade da liquidação da divida exequenda, dado que não lhe foi dado o direito de impugnação notificação nos termos do artigo 76º, n.º 3 do C.I.R.S., preenchendo, assim, o fundamento descrito na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do C.P.P.T..

12. A Autoridade Tributária - Finanças de Pinhel - sabe que o sujeito passivo sempre teve e tem actividade industrial - padaria - e não de prestação de serviços, pelo que não poderia ignorar que mesmo sem apresentação de reclamação de I.R.S. teria que taxar apenas 20% dos rendimentos e não 70%.

13. Há aqui má-fé ou abuso de direito.

14. A Autoridade tributária - Finanças de Pinhel - sabia que o sujeito passivo tinha contabilidade organizada e pagamento trimestral de I.V.A., pelo que nada devendo de I.V.A os oponentes, nunca poderia deixar de saber qual o rendimento do ano de 2011.

15. Aliás, a liquidação é realizada pelo Serviço de Finanças de acordo com a declaração de rendimentos de 2011, embora entregue em atraso.

16. Para maior incredibilidade de actuação da Autoridade Tributária, verifica-se da liquidação, que foram feitos:

a. Deduções específicas - 4.245,22 €;

b. Deduções à colecta - 261,25 €;

c. Pagamentos por conta - 1.266,00 €;

d. Retenções na fonte - 180,28 €.

17. Ou seja: a Autoridade tributária sabia das retenções, das deduções especificas, dos "PEC", das retenções. Sabia de tudo e fez de conta que não sabia que o sujeito passivo era e é industrial e com contabilidade organizada.

18. Pior ainda: mesmo sem dar prazo por carta registada aos sujeitos passivos para impugnação da liquidação, a Autoridade Tributária inicia o processo de execução com penhora antes de findo o prazo que ela própria considerava existir o que se traduz na nulidade de todo o processo executivo.

19. Sempre seria inconstitucional a interpretação do artigo 76º, nº2 conjugado com o nº1, alínea b) do mesmo artigo, que remetem para o n.º 2 do artigo 31º, todos do C.I.R.S, no sentido de que a autoridade Tributária pode aplicar automaticamente a uma indústria o coeficiente 0,70 como rendimentos a tributar em sede de I.R.S., mesmo sabendo que o sujeito passivo não é um prestador de serviços, mas sim um industrial em regime de contabilidade organizada e pagamento de I.V.A. trimestral.

20. Mal interpretou o tribunal "a quo" os artigos 204º, nº1 e 2º do C.P.P.T., o artigo 374º, n.º 1º a contrario do novo Código de Processo Civil, os artigos 76º, nº1, 2 e 3 e artigo 31º do C.I.R.S..

21. Violou, ainda, os artigos 266º e 268º, n.º 4 da constituição da República Portuguesa.

Termos em que deverá ser revogada a douta sentença fazendo prosseguir a oposição.

Em alternativa, ser concedido prazo aos oponentes para aperfeiçoarem a petição de oposição à execução.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 – O recurso foi interposto no TCA Sul.

Este por decisão sumária constante de fls. 105 e segs. dos autos, veio a declarar-se incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por considerar que tem por fundamento, exclusivamente matéria de direito e declarou competente para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

4 – Neste STA o Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu parecer, no sentido da manutenção do julgado recorrido, argumentando em síntese que não se verifica a apontada nulidade da decisão por falta de fundamentação e que, no caso os recorrentes não alegaram quaisquer factos susceptíveis de integrar os fundamentos de oposição estatuídos no artigo 204.º/1 do CPPT, pelo que nunca poderia o tribunal recorrido ordenar o aperfeiçoamento da alegação de factos que, pura e simplesmente, desconhece.

Sustenta ainda que resulta evidente dos autos que o que os recorrentes alegam é a ilegalidade concreta da liquidação, que não constitui fundamento de oposição, uma vez que a lei, assegura, claramente, meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. E que no caso em apreço, aliás, não se coloca a questão da convolação dos autos em impugnação judicial uma vez que os recorrentes apresentaram reclamação graciosa da liquidação exequenda, sendo que da decisão de indeferimento de tal reclamação pode ser deduzida impugnação judicial.

5 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6. Do objecto do recurso

Como se viu o recurso foi interposto no Tribunal Central Administrativo Sul, o qual, por decisão sumária constante de fls. 105 e segs. dos autos, veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

E de facto, porque apenas está em causa a interpretação das regras jurídicas aplicáveis, não havendo controvérsia a este propósito, também aqui se entende, na perspectiva considerada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT).

Há, assim, apreciar e decidir as questões objecto do recurso, que são as seguintes:

1) A primeira é conhecer da eventual nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação (não especificação dos fundamentos de facto e de direito) - artº 25º, n.º 1 do CPPT.

2) A segunda consiste em saber se o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento ao rejeitar liminarmente a oposição por considerar não terem sido alegados fundamentos de oposição, com base no disposto no artº 209º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e Processo Tributário

6.1 Da alegada nulidade da decisão recorrida

Como se vê de fls. 55 e segs. o despacho recorrido indeferiu liminarmente a oposição com base na seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

«A oposição à execução fiscal é a forma de processo adequada a reagir contra um processo de execução fiscal, sendo possível apenas com fundamento numa das alíneas do artigo 204.º do CPPT, como se conclui pela inserção na norma do advérbio "só".

Para se considerarem preenchidas uma ou mais alíneas do artigo 204.º do CPPT não basta a sua mera enunciação ou transcrição, é necessário que no articulado inicial se aleguem factos concretos que se reconduzam aos fundamentos vertidos naquele artigo 204º.

Ora, da análise da P1 verifica-se que não são expendidos quaisquer factos que se reconduzam às alíneas indicadas na P1, nem a quaisquer outras que permitam a admissão da presente oposição. Conforme resulta da P1 o fundamento da presente oposição prende-se, no essencial, com a discordância dos oponentes com a liquidação de IRS de que foram alvo, o que não se confunde com a inexistência do imposto vertida no artigo 204º, nº1 alínea a), do CPPT, pois que este dispositivo apenas pretende abrir a porta à oposição fundada na ilegalidade da liquidação, quando aquela ilegalidade for abstrata e não concreta. Conforme escreveu o Sr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª Edição, Volume III, página 443:

"Na alínea a) do n.º 1 deste artigo prevê-se como fundamento de oposição à execução fiscal a inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita ou não estar autorizada a sua cobrança à data da liquidação, se se tratar de um tributo relativamente ao qual ela dependa de autorização.

Está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado."

Ora, nenhum facto é trazido aos presentes autos no sentido de permitir concluir pela ilegalidade abstrata da liquidação, e o mesmo se diga quanto à falsidade do título executivo, ou quanto à duplicação de colecta, que constitui fundamento de oposição à execução fiscal quando é exigido mais que uma vez o mesmo tributo relativo ao mesmo período de tempo, com base numa mesma liquidação ou em mais que uma liquidação, derivada dos mesmos factos tributários, o que manifestamente não é o caso dos autos, em que o que os oponentes defendem é terem direito a reembolso de IRS, em face, advinha-se, de retenções na fonte efectuadas aos seus rendimentos, ou a pagamentos por conta já efectuados, o que de resto também não alegam.

Em conclusão, impõe-se, nos termos do artigo 209.º, n.º1, alínea b) do CPPT rejeitar liminarmente a presente oposição, por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º do mesmo código, impondo-se, em consequência condenar os oponentes no pagamento das custas do processo, conforme dispõe o artigo 527.º do CPC, ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT.»

Não conformados com o assim decidido alegam os recorrentes que a decisão recorrida padece de nulidade por falta de fundamentação porquanto apenas justifica a posição tomada no que diz respeito ao fundamento da inexistência de imposto, sendo que quanto aos outros fundamentos invocados nada acrescenta ou esclarece, limitando-se a invocar o artº 204º do CPPT.

Ou seja, na tese dos recorrentes, o despacho recorrido não apresenta qualquer fundamentação elucidativa das razões de facto e/ou de direito em que assenta a rejeição da petição inicial.

Entendemos, porém, que esta argumentação não pode obter provimento.

Com efeito é jurisprudência assente que a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.

E que a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, que afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140, bem como os Acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 29.01.2014, recurso 1182/12, de 16.11.2011, recurso 584/11, de 1/09/2010, recurso 653/10, e de 07.12.2010, recurso 1075/09 todos, in www.dgsi.pt.

Ora o certo é que, como bem nota o Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo, da simples leitura da decisão recorrida resulta evidente que não ocorre a apontada nulidade.

De facto, como se refere no despacho de fls. 91/92 a oposição tem por fundamento as alíneas a), c), g) e h) do artigo 204.º/1 do CPPT, sendo certo que só quanto à referida aliena a) os recorrentes alegam factos que, em seu entender, preenchem o conceito de ilegalidade abstracta.

Daí que só tenha sido apreciada, em concreto, essa questão.

Quanto aos restantes fundamentos, os recorrentes não alegam quaisquer factos susceptíveis de os integrar, o que é referido pela decisão recorrida e constitui, pois, seu fundamento.

Improcederá, pois, a arguida nulidade.

6.2. Do indeferimento liminar da oposição

Vejamos agora a argumentação dos recorrentes quanto ao invocado erro de julgamento que terá inquinado o despacho de rejeição liminar da oposição.

Nos termos do artº 209º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e Processo Tributário recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição no caso de não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º.

Trata-se de uma rejeição liminar em que não é assegurado o contraditório, sendo pois necessário que se trate de uma razão evidente, indiscutível em termos de razoabilidade e em que seja manifesto o fundamento da rejeição ([1]).

No caso em apreço constata-se da petição inicial, que os recorrentes articulavam naquela peça processual os seguintes fundamentos de oposição à execução, expressamente discriminados no ponto IX da petição inicial (cf. fls. 3):

- que inexiste imposto, pois o sujeito passivo teria a receber e não a pagar IRS — artigo 204º - a) do C.P.P.T.

- que o título executivo é "falso", pois influi nos termos da execução 204º - c) do C.P.P.T..

- que há duplicação de colecta, pois o imposto foi pago previamente e o sujeito passivo teria a receber – 204º - g) do C.P.P.T..

- que é ilegal a liquidação, pois, a Administração Tributária não podia desconhecer que o sujeito passivo era industrial e não prestador de serviços.

- e que, na verdade, nunca foi dado ao sujeito passivo o direito de impugnar.

Terminavam pedindo se julgasse provada e procedente a oposição, e, em consequência disso, se declarasse:

«a) A inexistência do imposto.

b) A falsidade do título executivo.

c) A duplicação da coleta.

d) A ilegalidade da liquidação.

e) A extinção do presente processo de execução fiscal;

f) Sem custas pelo executado.

g) E suspensa a execução até julgamento desta oposição.» (cf. fls. 11)

Ora, esta invocação da inexistência de imposto, porquanto *«o sujeito passivo teria a receber e não a pagar IRS",* ou da falsidade do titulo porque *"estando pago o imposto o título não traduz a verdade tributária"* e ainda da ilegalidade da liquidação, porquanto «*a Administração Tributária não podia desconhecer que o sujeito passivo era industrial e não prestador de serviços*», e que constitui

afinal o ponto axial da pretensão dos recorrentes, integra fundamentação que, seguramente, envolve apreciação da legalidade concreta da liquidação, por alegada falta de incidência objectiva, o qual não cabe na previsão da alínea a) do n.º 1 do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário e apenas caberá na previsão da alínea h) do n.º 1 do referido normativo nos casos que a lei "não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação".

De facto, como bem se nota na decisão recorrida, o fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 artº 204º daquele diploma legal apenas se reporta à chamada ilegalidade absoluta ou abstracta da dívida exequenda, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação.

Como vem sublinhando a doutrina na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, decorrente da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação que preveja a sua liquidação ou da não autorização da sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado (cf., Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, pag. 486 e Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, Áreas Editora, 6ª edição, vol. III, pag. 443).

Por outro lado a situação em análise no caso vertente não cabe na hipótese prevista na alínea h) do n.º 1 do artº 204º do CPPT, porquanto os recorrentes apresentaram reclamação graciosa da liquidação exequenda, reclamação essa que não obsta ao prosseguimento da execução fiscal para cobrança coerciva da dívida se não for prestada garantia, nos termos do disposto no artigo 169.º do CPPT - cf. doc. 3, junto a fls. 17 e o alegado nos arts. 18º a 19º da petição inicial.

O meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação estava pois assegurado, já que da decisão de indeferimento da reclamação graciosa podia ser deduzida impugnação judicial (ou recurso hierárquico e do indeferimento deste impugnação judicial).

Daí que não se coloque, sequer, a questão da convolação dos autos em impugnação.

6.2.1 Na conclusão 3ª defendem os recorrentes que o tribunal recorrido tinha o poder-dever de convidar os oponentes a aperfeiçoar a petição inicial (artigo 590.º, n.º 2 alínea b) e 4 a 6 do CPC.

A nosso ver esta pretensão não tem apoio legal.

Na verdade de acordo com o n.º 6 do artº 590º do CPC as alterações à matéria de facto alegada, previstas nos ns. 4 e 5 devem conformar-se com os limites estabelecidos no artº 265º do CPC.

Ou seja, o aperfeiçoamento será o remédio para casos em que os factos alegados por autor ou réu (os que integram a causa de pedir e os que fundam as excepções) são insuficientes ou não se apresentam suficientemente concretizados.

Fora da previsão do preceito estão os casos em que a causa de pedir ou a excepção não se apresentem identificadas, mediante a alegação de elementos de facto suficientes para o efeito, casos esses que são de ineptidão da petição inicial.

Excluída está também a utilização do despacho de aperfeiçoamento para suscitar a invocação, pela parte, de nova, ou distinta, causa de pedir ou de nova, ou diferente, excepção. ([2])

Ora, no caso em apreço a petição inicial foi toda ela estruturada como tendo como causa de pedir a ilegalidade (concreta) da liquidação, a qual, como bem se decidiu, não é fundamento de oposição.

Não havia, pois, que formular convite suscitar a invocação, pela parte, de nova, ou distinta, causa de pedir, porque tal não é admitido pelo n.º 6 do artº 590º do CPC.

6.2.2 Os recorrentes alegam também que existe duplicação de colecta e que tal foi alegado na oposição, sustentando que a Autoridade Tributária está a exigir o pagamento de I.R.S. que estava já pago através dos pagamentos por conta e das retenções na fonte - alínea g), do n.º 1 do artigo 204º do C.P.P.T..

Ora, quanto à duplicação de colecta, dispõe o art. 205º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que haverá duplicação da colecta quando, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir da mesma ou de diferente pessoa uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário ou ao mesmo período de tempo.

São, assim, requisitos da duplicação de colecta, cumulativamente: a) unicidade dos factos tributários; b) identidade da natureza entre a contribuição ou imposto e o que de novo se exige; c) coincidência temporal do imposto pago e o que de novo se pretende cobrar.

No caso em apreço, como bem nota a decisão recorrida, o que os oponentes defendem é o direito a reembolso de IRS, em face de retenções na fonte efectuadas aos seus rendimentos, ou a pagamentos por conta já efectuados

Trata-se da invocação de fundamentos que, mais uma vez, reconduzem à discussão da legalidade concreta da liquidação e manifestamente não integram o conceito de duplicação de colecta, que pressupõe que seja exigido mais que uma vez o mesmo tributo relativo ao mesmo período de

tempo, com base numa mesma liquidação ou em mais que uma liquidação, derivada dos mesmos factos tributários.

6.2.3 Por último importa apreciar duas questões suscitadas pelos recorrentes já em sede de alegações de recurso.

Invocam os recorrentes a falta de notificação da liquidação da dívida exequenda - artigo 204º, n.º 1, e) do C.P.P.T. - argumentando que nenhum dos dois oponentes recebeu carta registada nos termos do artigo 76º, nº3 do C.I.R.S..

Porém, como muito bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, os recorrentes não alegaram esse facto nem invocaram esse fundamento em sede de petição inicial de oposição.

Aliás, bem pelo contrário, constata-se dos autos que os próprios recorrentes juntam a liquidação exequenda com a petição inicial, como documento 3, e alegam, no artigo 19.º daquela peça processual, que tal nota de liquidação lhes foi remetida pela Administração Tributária.

Por outro lado alegam também os recorrentes que *«sempre seria inconstitucional a interpretação do artigo 76º, nº2 conjugado com o nº1, alínea b) do mesmo artigo, que remetem para o nº2 do artigo 31º, todos do C.I.R.S, no sentido de que a autoridade Tributária pode aplicar automaticamente a uma indústria o coeficiente 0,70 como rendimentos a tributar em sede de I.R.S., mesmo sabendo que o sujeito passivo não é um prestador de serviços, mas sim um industrial em regime de contabilidade organizada e pagamento de I.V.A. trimestral».*

Trata-se também aqui de questão nova, porque veio pela primeira vez ao processo na alegação de recurso, mostrando-se, até aí, em absoluto ausente do processo, não tendo sido suscitada em qualquer peça processual e não tendo, por isso, sido apreciada na decisão sindicada.

Ora, como é sabido, e é jurisprudência uniforme, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova ([3]).

Por isso, e em princípio, não se pode neles tratar de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo questões de conhecimento oficioso.

No caso subjudice, como vimos, tais fundamentos não foram invocados na petição inicial, pelo que tais questões não foram sequer apreciadas pela decisão recorrida.

Improcederá, pois, também nesta parte, a alegação de recurso.

6.2.4 Neste contexto, e porque ao longo de toda a petição inicial os recorrentes apenas questionam a legalidade concreta da dívida, fundamento esse que, nos termos expostos, não se enquadra nas alíneas a) e h) do indicado preceito normativo, forçoso será concluir, que o presente caso é realmente de indeferimento liminar manifesto, por não conter a petição inicial nenhum motivo (ou causa de pedir) integrante de fundamento legal de oposição à execução fiscal.

A decisão recorrida, que assim entendeu, merece ser confirmada.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Isabel Marques da Silva*.

([1]) Vide, sobre esta questão, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição, Áreas Editora, vol. III, pag. 554.

([2]) Ver neste sentido Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, 2ª edição. Coimbra Editora, pags. 334/335.

([3]) Cf. entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2012, recurso 598/12, de 27.06.2012, recurso 218/12, de 25.01.2012, recurso 12/12, de 23.02.2012, recurso 1153/11, de 11.05.2011, recurso 4/11, de 1.07.2009, recurso 590/09, 04.12.2008, rec. 840/08, de 30.10.08, rec.112/07, de 2.06.2004, recurso 47978 (Pleno), de 29.11.1995, recurso 19369 e do Supremo Tribunal de Justiça, recurso 259/06.0TBMAC.E1.S1, todos in www.dgsi.pt.

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Impugnação. Fundamentos de oposição. Erro na forma de processo. Impossibilidade de «convolação».

Sumário:

I — O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo;

II — O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão é a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial;

III — Havendo erro na forma de processo, haverá que ordenar a «convolação» do meio processual inadequado em meio processual adequado quando a tal não obste, como no caso, a intempestividade da petição de impugnação para ser apreciada como oposição.

Processo n.º 1010/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 22 de Maio de 2014, que indeferiu liminarmente – por erro na forma de processo insusceptível de "convolação" –, a impugnação por si deduzida na qual peticionou a *nulidade do processo de reversão* ou *caso assim não se entenda* a ilegalidade do despacho de reversão *por não verificação dos* respectivos *pressupostos legais,* absolvendo a Fazenda Pública da instância.

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

1. O Recorrente vem interpor da Sentença de fls., proferida pelo douto Tribunal a quo, que rejeitou liminarmente a impugnação por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do artigo 99.º, CPPT e a convolação da impugnação em oposição à execução não ser possível, não podendo conformar-se com tal Decisão.

2. O Recorrente foi citado como executado no processo de reversão fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, estando, na citação, expressa a possibilidade do Recorrente "… apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º e prazos estabelecidos nos artigos 70.º e 102.º, todos do CPPT.

3. Os fundamentos indicados no artigo 99.º CPPT não são taxativos, dizendo-se que constitui "fundamento de impugnação qualquer ilegalidade designadamente:…".

4. Além das ilegalidades constantes das várias alíneas do referido artigo, outras podem verificar-se e constituir fundamento de impugnação judicial, como são, certamente, as invocadas no requerimento inicial.

5. Desde logo, atendendo ao invocado no requerimento inicial de Impugnação Judicial, onde o Recorrente alega que a notificação para o exercício do direito de audição se encontra amputada dos pressupostos fáctico-jurídicos da liquidação, o que gera nulidade da citação, e que, na Defesa apresentada, apresentou factos novos e arrolou prova testemunhal e que a Administração Tributária não apreciou tais factos e não inquiriu as testemunhas arroladas, o que também gera nulidade por violação do princípio do contraditório, extrai-se que a Administração Tributária não fundamentou a sua Decisão, correspondendo tais fundamentos invocados pelo Recorrente a ausência ou vício de fundamentação legalmente exigida (cfr. alínea c), artigo 99º, CPPT).

SEM PRESCINDIR,

6. A citação expressamente permite ou dá possibilidade ou dá a opção ao Impugnante, ora Recorrente, de escolher por entre os aí referidos meios processuais, a forma para reagir ao processo de reversão fiscal.

7. Nos termos do artigo 36.º, n.º 2, CPPT "as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado …", daí decorrendo que tal indicação deve ser correcta e que, caso o não seja, o erro daí decorrente não pode prejudicar o contribuinte, pois se foi dada a opção ao contribuinte, ao mesmo deve ser dada a consequente liberdade de escolha.

8. Conforme consta do douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/04/09, proferido no recurso n.º 1108/08, "(…) sendo a lei que faculta ao contribuinte este meio de defesa, não pode a administração tributária pretender coarctar aos contribuintes as garantias que a lei lhes confere, impondo-lhes uma via única de reacção quando a via oferecida pelo legislador é dual", pelo que não pode impor-se ao Impugnante, ora Recorrente, determinada forma de reacção, quando as

vias oferecidas quer pelo legislador, quer pela Administração Tributária, são várias, como consta da citação.

9. A jurisprudência tem vindo a adoptar o entendimento de que os interessados não devem ser prejudicados por erros das entidades oficiais competentes – neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 05/05/87, 24/10/96 e 31/05/05, proferidos nos recursos nºs 23.205, 39.578 e 46.544, respectivamente.

10. Atento o teor do n.º 3 do artigo 193º, do CPC (O erro na qualificação do meio processual utilizado pela parte é corrigido oficiosamente pelo juiz, determinando que se sigam os termos processuais adequados), rejeitado aquele processo de impugnação judicial, rejeição com a qual não se concorda, deveria ter-se observado a convolação do processo.

11. A Sentença proferida pelo douto Tribunal a quo violou o disposto nos artigos 99.º CPPT e 193º, n.º 3, CPC.

Termos em que, com o mui douto suprimento de V. Exas., no que o patrocínio se revelar insuficiente, deve ser dado provimento ao presente recurso, com base no supra alegado e, em consequência, ser admitida a impugnação judicial deduzida, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 65/66 dos autos, nele concluindo que *deverá ser negado provimento ao presente recurso e, consequentemente, ser mantida a sentença recorrida.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, houve erro na forma de processo, insusceptível de "convolação", determinante do indeferimento liminar da petição de impugnação deduzida pelo revertido contra o despacho de reversão.

5 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra objecto de recurso foram fixados os seguintes factos:

1. O ora Autor foi citado da reversão na execução fiscal n.º 0728201301077937 em 19-12-2013 (fls. 33 e 34 dos autos);

2. A presente petição de impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Coimbra 1 em 19-03-2014 (carimbo de fls. 4 dos autos).

6 – Apreciando.

6.1 Do erro na forma de processo

A decisão recorrida, a fls. 36 a 40 dos autos, indeferiu liminarmente a petição inicial de impugnação apresentada pelo ora recorrente, por erro na forma do processo insusceptível de convolação em oposição à execução ou requerimento de arguição de nulidade por intempestividade e porque aos fundamentos invocados na petição de impugnação correspondem não um, mas dois meios processuais adequados distintos.

Discorda do decidido o recorrente, insistindo ser a impugnação meio adequado para sindicar as ilegalidades cometidas no "processo de reversão", porquanto são fundamentos da impugnação "quaisquer ilegalidades", mais alegando que a Administração Tributária, aquando da citação, o notificou de que poderia impugnar ou opor-se à execução, respectivamente, no prazo de 30 e 90 dias, daí que a não possa ser prejudicado por ter optado pela impugnação se lhe foi dada essa "liberdade de escolha" e ainda que tenha havido erro na indicação dos meios de defesa ao ser dispor, não pode ser prejudicado por tal erro.

Mas não tem razão o recorrente.

Como se disse no Acórdão deste Supremo Tribunal de 30 de Setembro de 2009 (rec. n.º 626/09) *é pacífico na jurisprudência e na doutrina que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT)*. E como aí igualmente se disse, *também não oferece dúvida dispor o responsável subsidiário da faculdade de impugnar a liquidação de imposto, a par da faculdade de se opor à execução, pois que são garantias que a própria lei lhe assegura (cfr. os artigos 22.º, n.º 4 e 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária – LGT) e, que se saiba, ninguém legitimamente contesta*.

Sucede, contudo, que o ora recorrente não veio, através da impugnação deduzida, sindicar qualquer dos actos de liquidação de imposto objecto da execução contra si revertida, antes veio atacar os actos preparatórios do acto de reversão e o próprio acto de reversão da execução.

Ora, não é em função do vício do acto sindicado, mas antes do próprio acto sindicado, que se determina qual o meio de defesa processualmente adequado dentre os que a lei assegura ao execu-

tado por reversão, e sendo que, no caso dos autos, o acto sindicado é o despacho de reversão, e não as liquidações das dívidas exequendas, tem de concluir-se que a impugnação judicial de que o então impugnante lançou mão não é o meio processualmente idóneo para contra ele reagir, pois que sendo tal acto praticado no âmbito de processos de execução fiscal, terá de ser sindicado através dos meios de defesa próprios deste processo.

Bem decidiu, pois, o tribunal "a quo" ao julgar verificado erro na forma do processo, e bem assim que a "convolação" da impugnação deduzida em oposição à execução fiscal não é possível, pois que a tal obsta a necessária tempestividade desta para ser conhecida como oposição, atento ao que consta das alíneas a) e b) do probatório fixado e sabido que o prazo para dedução tempestiva da oposição é de 30 dias, contados da citação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT.

Não se concede, contrariamente ao alegado, que a citação, ao referir a possibilidade de o citado por reversão deduzir impugnação judicial, o tenha induzido em erro, pois que tal faculdade existe efectivamente se o executado por reversão pretender sindicar a legalidade do acto de liquidação das dívidas exequendas, o que não sucede no caso dos autos, como decorre do teor da petição inicial de impugnação (a fls. 4 a 13).

Finalmente, diga-se que o Acórdão deste STA invocado pelo recorrente na conclusão 8. das suas alegações de recurso tratou de caso sem nenhum paralelo com o dos autos, pois que ali se verificava efectivamente uma dupla possibilidade legal de reacção contra o acto sindicado – a saber, impugnação ou recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra acto de liquidação -, o que não se verifica relativamente ao despacho de reversão, do qual não cabe impugnação judicial.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a decisão recorrida que bem julgou.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Notificação. Carta registada. Prova.

Sumário:

I — À AT cabe o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais aplicáveis.

II — O recibo de aceitação e o recibo de entrega da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.os 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

III — Trata-se, porém, de formalidade ad probationem (cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova), sendo que o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

Processo n.º 1056/13-30.
Recorrente: A……, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 360320110081667 contra si instaurada no Serviço de Finanças de Leiria 2.

1.2. Termina com a formulação das conclusões seguintes:

A) - As notificações das liquidações nomeadamente resultantes de correcções à matéria tributável que tenham sido objecto de notificação para efeitos de direito de audição, são efectuadas por carta registada.

B) - As notificações registadas, em matéria tributária, encontram-se reguladas nos artigos 35º a 43º do CPPT, sendo que, em nenhuma destas normas se encontra regulada a forma das notificações registadas.

C) - Não estando regulada, no CPPT, a forma das notificações registadas, por força da alínea e) do artigo 2º do citado Código, terá de aplicar-se o regime do Código do Processo Civil.

D) - As notificações registadas encontram-se reguladas nos artigos 253º a 263º do Código do Processo Civil, normas estas que, ao abrigo dos DL 183/2000 de 10.8 e DL 38/2003 de 9.9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003.

E) - Segundo o regime aprovado pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003, da carta registada faz obrigatoriamente parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue o remetente da notificação.

F) - Fazendo parte integrante da notificação registada o impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, o "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)" não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada."

G) - Configurando a "entrega conseguida" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)".

H) - Não informando o citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," o dia em que é efectuado o registo da notificação significa que não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do artigo 39º do CPPT e por este motivo, o registo efectuado nos termos do citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não cumpre com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

I) - A douta sentença recorrida incorreu em errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do artigo 342º do Código Civil.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida, ordenando-se o arquivamento da execução.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leira, exarada a fls. 80/93, em 04 de Março de 2013.

A sentença recorrida julgou improcedente a oposição, no entendimento de que a recorrente foi notificada da liquidação exequenda (IRC 2007), pelo que não ocorre o alegado fundamento da oposição traduzido na inexigibilidade da dívida.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 112/114, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Antes de mais diga-se que o regime das notificações registadas em sede de procedimento tributário, é regulado pelos normativos dos artigos 36.º a 39.º do CPPT e pelo Regulamento do Serviço Público de Correios (Decreto de 14 de Julho de 1902 e DL 176/88, de 18 de Maio) e não pelos artigos 253.º a 263.º do CPC, que ao abrigo dos DL 183/2000, de 10 de Agosto e DL 38/2003, de 9 de Setembro, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003). ((1) Neste sentido parece ir o acórdão do STA, de 2012.05.16-P. o 01181/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt)

Do probatório resulta suficientemente provado que a AT remeteu para o domicílio da recorrente, através de registo simples, a liquidação exequenda que foi recepcionada na sede da recorrente.

A partir destes dados incumbia à recorrente ilidir a presunção de notificação estatuída no artigo 39.º/1 do CPPT, o que não logrou fazer.

Questão exactamente similar à, ora, em análise foi apreciada pelo acórdão do STA de 16 de Maio de 2012, já referenciado em nota de roda pé, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro e aqui se dá por reproduzido.

Resulta, assim, provado que a recorrente foi devidamente notificada da liquidação que está na génese da instauração da execução fiscal, pelo que a dívida é exigível, inexistindo fundamento para a oposição judicial.

A sentença recorrida não merece, pois, censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) A Oponente foi objecto de uma acção inspectiva de natureza externa e de âmbito parcial ao IRC e IVA do exercício/ano de 2007, que teve como suporte de credenciação a Ordem de serviço n.º OI201100156, da Direcção de Finanças de Leiria, datada de 21 de Janeiro de 2011 (cfr. ordem de serviço a fls. 32 do Processo Administrativo Tributário (PAT) apenso);

B) Em face do procedimento inspectivo referido em A), foi emitido o projecto de correcções do relatório da Inspecção Tributária, no âmbito do qual foram propostas as correcções de natureza meramente aritmética que infra se enumeram:

IRC do exercício de 2007 € 76.682,65

IVA do ano de 2007 € 16.389,55

(cfr. projecto de relatório a fls. 31 do PAT apenso);

C) O projecto de relatório referido em B), foi expedido por carta registada com identificação alfanumérica RC491980527PT, com data de 20 de Junho de 2011, para a sede da Oponente (cfr. documento de fls 31 do PAT e talão de expedição por via postal registada a fls. 30 do PAT apenso; facto expressamente reconhecido pela Oponente na audição prévia);

D) Em 6 de Julho de 2011, e em face da notificação do projecto de correcções referido em B), a Oponente exerceu o direito de audição, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido e onde consta, designadamente, que "*(...) Da verba de € 76.682,65, apenas a quantia de € 7.420,00 diz respeito a 2007. O remanescente de € 69.262,65 diz respeito a exercícios anteriores a 2007.*", pedindo a correspondente rectificação (cfr. documento junto a fls 27 a 30 dos autos);

E) Em resultado da acção de inspecção referida em A), foi emitido o relatório definitivo no âmbito do qual se mantiveram as correcções à matéria tributável, de natureza meramente aritmética, ao IRC e ao IVA, no valor de € 76.682,65 e € 16.389,55, respectivamente (cfr. relatório da acção de inspecção a fls. 4 a 20 do PAT apenso);

F) De ofício n.º 4391, datado de 13 de Julho de 2011, da Direcção de Finanças de Leiria, dirigido à Oponente, remetido via correio postal registado com aviso de recepção, tendo sido aposto neste, no campo referente ao destinatário, a data de 14 de Julho de 2011, tomou a Oponente conhecimento do relatório definitivo da acção de inspecção referido na alínea antecedente (cfr. ofício a fls. 1 e talão de expedição postal com AR, a fls. 2 e 3 do PAT apenso);

G) Em resultado das correcções referidas em E), foi emitido, em 18 de Julho de 2011, a nota de liquidação n.º 2011 8310004114, respeitante ao IRC do exercício de 2007, no valor de € 14.368,05 (cfr. liquidação fls. 38 do PAT apenso);

H) Em resultado das correcções referidas em E), foi emitido o acto de demonstração de liquidação de juros n.º 2011 00006295262, respeitante ao IRC do exercício de 2007, no valor de € 1.485,45 (cfr. demonstração de liquidação de juros a fls. 41 do PAT apenso);

I) Em resultado das correcções referidas em E), foi emitido o acto de demonstração de acerto de contas n.º 2011 00001461197, respeitante ao IRC do exercício de 2007, no valor de € 22.757,85, com data limite de pagamento voluntário de 12 de Setembro de 2011 (cfr. demonstração de acerto de contas a fls. 44 do PAT apenso);

J) A demonstração de liquidação referida em G), foi enviada para a sede da Oponente, através de carta registada com indicação alfanumérica RY 540103470PT, com data de 19 de Agosto de 2011 (cfr. informação, guia de expedição de registos dos CTT, print da consulta registo privativo documentos juntos a fls. 35 a 37; print de pesquisa registo do site oficial dos CTT a fls. 49 tudo do PAT apenso);

K) A demonstração de liquidação de juros referida em H), foi enviada para a sede da Oponente, através de carta registada com indicação alfanumérica RY540126011PT, com data de 16 de Agosto de 2011 (cfr. informação, guia de expedição de registos dos CTT, print da consulta registo privativo documentos juntos a fls. 35, 39 e 40; print do sistema electrónico de citações e notificações a fls. 47 e print de pesquisa registo do site oficial dos CTT a fls. 49 tudo do PAT apenso);

L) A demonstração de liquidação de acerto de contas referida em I), foi enviada para a sede da Oponente, através de carta registada com indicação alfanumérica RY539314233PT, com data de 10 de Agosto de 2011 (cfr. informação, guia de expedição de registos dos CTT, print da consulta registo

privativo documentos juntos a fls. 35, 42 e 43; print do sistema electrónico de citações e notificações a fls. 47 e print de pesquisa registo do site oficial dos CTT a fls. 49 tudo do PAT apenso,);

M) Os actos de liquidação referidos nas alíneas G) a I) supra, foram recepcionados na sede da Oponente (cfr. resulta dos documentos juntos ao PAT a fls. 35, 45, 46 a 49);

N) A 3 de Outubro de 2011, foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Leiria 2, o processo de execução fiscal n.º 3603201101081667, referente às dívidas de IRC do exercício de 2007, no valor de € 22.757,85 (cfr. documentos junto a fls. 18 e 19 dos autos);

O) A 11 de Outubro de 2011, a Oponente foi citada da instauração do processo de execução fiscal 3603201101081667 (facto não controvertido; cfr. doc. de fls. 11, facto reconhecido no artigo 2.º da contestação a fls. 26 dos autos);

P) Em 26 de Outubro de 2011, deu entrada no Serviço de Finanças de Leiria 2, a presente oposição à execução fiscal (cfr. carimbo aposto na p.i. a fls. 4 dos autos).

3.1. A recorrente deduziu oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas emergentes de IRC de 2007 (no montante de 22.757,85 €) e respectivos juros de mora, tendo alegado a inexigibilidade da dívida, por não ter sido notificada validamente para proceder ao pagamento voluntário, pois que nem na sua sede nem na residência dos gerentes terá sido assinado o respectivo registo contendo a notificação da liquidação de IRC subjacente àquela dívida exequenda, nem, além disso, terão sido entregues pelos CTT, em nenhum daqueles locais, quaisquer avisos postais para que fosse levantada nos correios a notificação da mesma liquidação.

A sentença julgou improcedente a oposição, considerando que, relativamente à liquidação em causa, ficou factualmente assente a efectivação do registo da respectiva carta postal e a respectiva recepção por parte da oponente, a qual, por isso, se tem por notificada.

- Isto porque, segundo a fundamentação da sentença, da factualidade provada pode concluir-se com elevado grau de probabilidade que as notificações das liquidações foram remetidas à oponente através de registo postal, sendo que esse registo faz presumir que o seu destinatário provavelmente recebe as respectivas cartas, ou terá condições de as receber, três dias após a data registo, pelo que, assim sendo, tendo a liquidação de IRC, a demonstração de liquidação de juros compensatórios e o correspondente documento de acerto de contas, sido expedidos por carta registada para a sede da oponente e tendo por esta sido recepcionados aqueles elementos, é de concluir que a oponente foi devidamente notificada da liquidação.

- Sendo que, apesar de a AT ter feito esta prova de que as notificações foram efectuadas por registo postal, a oponente não logrou provar que, apesar do registo, não chegou a receber as cartas, antes se tendo limitado a pôr em causa a existência da modalidade de registo por não prevista no Regulamento dos Correios.

3.2. Discordando, a oponente sustenta que a sentença erra quanto ao julgamento de direito, por violação do disposto no n.º 1 do art. 39º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do art. 342º do CCivil, pois que em matéria tributária, estando as notificações registadas reguladas nos arts. 35º a 43º do CPPT, em nenhuma destas normas se encontra, contudo, regulada a forma dessas notificações registadas, pelo que, subsidiariamente, terá de aplicar-se o regime constante dos arts. 253º a 263º do CPC, normas estas que, ao abrigo do DL n.º 183/2000, de 10/8 e do DL n.º 38/2003 de 9/9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias n.ºs 1178-A/2000 e 953/2003.

No entendimento da recorrente, uma vez que segundo o regime aprovado por aquelas Portarias, da carta registada faz obrigatoriamente parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio (impresso com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue ao remetente da notificação), sendo que esse impresso (preenchido e assinado pelo distribuidor do correio) faz parte integrante da notificação registada e com ele é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário.

Assim, o "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)" não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada"; e configurando a "entrega conseguida" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)".

Ora, se o dito sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não informa o dia em que é efectuado o registo da notificação, então não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do art. 39º do CPPT e, por este motivo, o registo efectuado nos termos daquele sistema também não cumpre as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

A questão a decidir reconduz-se, portanto, à de saber se a oponente deve considerar-se notificada da liquidação de IRC que subjaz à quantia exequenda, tendo em conta o formalismo legal previsto para a notificação das liquidações.

Vejamos.

3.3. Trata-se de questão que (conforme ressalta, aliás, quer da fundamentação constante da sentença recorrida, quer do teor do Parecer do MP), foi já apreciada em vários arestos desta Secção do STA, (cfr., os acórdãos de 16/5/2012, proc. n.º 1181/11, de 27/6/2012, proc. n.º 966/11, de 29/5/2013, proc. n.º 472/13, de 1/10/ 2014, procs. n.ºs 603/13 e 1450/13, de 29/10/2014, proc. n.º 1619/13, de 5/11/2014, proc. n.º 0609/13), no sentido de que, tendo a AT o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta (cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais) e sendo certo que o recibo de aceitação e o recibo de entrega da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do art. 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios, são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário. E que, de todo o modo, sempre se estará perante uma formalidade simplesmente probatória ou "*ad probationem*", cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

E na verdade assim é.

Por um lado, o registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes – o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT) – é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo principio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado e, por outro lado, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

No que aqui releva, exara-se no citado acórdão de 1/10/2014, proc. n.º 1450/13, o seguinte:

«*Antes de mais, convém esclarecer que não se encontra em discussão no presente recurso que a notificação dos actos de liquidação que estão na origem da dívida exequenda tinha que ser efectuada por carta registada, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 38.º do CPPT; nem se discute que, tal como ficou provado, a carta para notificação desses actos de liquidação foram recepcionados na sede da oponente. O que se discute é unicamente a questão de saber se o registo dessas cartas apenas pode ser provado pelo recibo da expedição da carta sob registo, emitido e entregue ao remetente pelos CTT, ou se pode, antes, ser comprovado por outros meios de prova, mais propriamente pelos registos informáticos da emissão, distribuição e entrega da correspondência existentes nos respectivos serviços. (…)*

Tal questão foi já analisada e decidida no acórdão proferido pelo STA em 16 de Maio de 2012, no processo n.º 01181/11, […]

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 01181/11:

"O procedimento de notificação por carta registada, regulado nos artigos 35.º a 39.º do CPPT e no artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios (RSPC), aprovado pelo DL n.º 176/88 de 18/5, compreende os seguintes actos: (i) a emissão de uma carta, que incorpora a notificação do acto tributário, com a respectiva fundamentação (ii) o registo nos serviços postais, através da apresentação da carta em mão, mediante recibo; (iii) e a entrega no domicílio fiscal do respectivo destinatário, comprovada por recibo.

Em princípio, do ponto de vista formal, estes actos colocam a informação ao alcance do sujeito passivo, fazendo depender o respectivo conhecimento exclusivamente da sua vontade.

O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi remetida e colocada ao alcance do destinatário. Para a administração tributária é suficiente exibir o recibo da apresentação em mão da carta expedida sob registo, pois, não tendo sido devolvida a carta, o n.º 1 do artigo 39.º do CPPT presume que a notificação se efectuou no 3.º dia posterior ao registo. Porque a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições do destinatário ter possibilidade de conhecer a sua existência, através de uma regra de experiência (id quod plerumque accidit), a lei presume que a comunicação postal demora três dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1.º dia útil, se o último dia não for dia útil.

Deste modo, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma presunção legal destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando. Mas a «presunção» que tem por base o registo postal, não existe se o registo não for feito.

No caso concreto, a recorrida Fazenda Pública não juntou aos autos o recibo da expedição da carta sob registo. Perante essa omissão, a recorrente conclui que não está provado o dia em que foi efectuado o registo postal da notificação, o que é impeditivo do funcionamento da presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT. A tese da recorrente parece ser no sentido de que o recibo de apresentação da carta é único meio de prova de que a mesma foi expedida sob registo, não admitindo que os "prints internos" da administração fiscal e dos CTT sejam documentos idóneos para provar que o registo foi feito.

Não se duvida que o recibo da apresentação da carta nos serviços de correio é de grande importância probatória do registo postal e por isso mesmo pode questionar-se se o recibo tem preponderância absoluta como meio de prova ou se é possível prová-lo por outros meios.

O registo postal, com ou sem aviso de recepção, apenas se justifica por uma questão de segurança probatória. É uma formalidade que a lei prevê para melhor garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade do acto notificado, evitando o risco de se invocar a falta de notificação. E resulta claramente do artigo 28.º do RSPC que a finalidade tida em vista ao se exigir o recibo foi apenas a de obter prova segura acerca do registo e não qualquer outra finalidade. Assim sendo, e aplicando o critério do n.º 2 do artigo 364.º do Código Civil, deve considerar-se o recibo do registo da carta como uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

Os outros meios de prova invocados pela administração tributária são os dados constantes do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI e dos registos constantes do site dos CTT. Aqueles elementos, que constam dos autos, indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações a que nos vimos referindo e o número do registo postal dessas notificações a indicação de que foram recebidas e a data da recepção. Por sua vez, no registo dos CTT, cuja cópia consta do processo administrativo, também consta o número do registo, a data de envio e a data da aceitação do registo.

Do confronto entre os dois registos resultou claro para o julgador que as notificações das liquidações foram remetidas à recorrente através de registo postal. Daí que a matéria de facto fixada na 1.ª Instância (a qual expressamente não é atacada) tenha referido não só o envio das liquidações como a sua recepção na sede da oponente.

A partir da prova do envio funciona a presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, pertencendo ao destinatário o ónus de demonstrar que, apesar do registo, não chegou a receber as cartas pois que é verdade que a atribuição legal de certa relevância ao registo não dá certeza de que o seu destinatário as recebeu no prazo de três dias, havendo sempre o risco de as não ter recebido. E, como referimos, é por isso mesmo que o n.º 2 do artigo 39.º permite ao notificado ilidir aquela presunção «quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «a data efectiva da recepção» ou, como também se estabelece no art. 6.º do RSPC, qualquer outro «documento comprovativo» do destino que lhe foi dado.

Como se vê, os n.ºs 1.º e 2.º do artigo 39.º CPPT indicam claramente o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção juris tantum da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 2/3/2011, rec. n.º 0967/10). Se o registo da carta liberta a administração tributária do ónus de provar que a mesma ficou em condições de ser recebida pelo destinatário em três dias, este tem o ónus de provar que, na situação concreta, a recebeu posteriormente ou que nunca a recebeu, o que não se verificou nos autos.

E assim sendo, não tem cabimento a argumentação da recorrente no sentido de que a dívida exequenda é inexigível por falta de notificação».

Comprovado, pelos referidos meios de prova, o registo da carta para notificação dos actos de liquidação, há que presumir que o seu destinatário (oponente) as recebeu nos três dias após esse registo, ficando, assim, com o ónus de provar que as recebeu posteriormente, o que não logrou demonstrar» (citado acórdão de 1/10/2014, proc. n.º 1450/13).

Acresce que, como também se disse, vindo provado que as liquidações foram recepcionadas na sede da recorrente, sempre se degradariam em não essenciais quaisquer formalidades que não tivessem sido observadas no cumprimento do acto de notificação, por ter sido atingido o objectivo visado com a notificação: o de levar ao conhecimento do respectivo destinatário o teor do acto notificado, possibilitando-lhe o uso dos meios contenciosos e administrativos que a lei coloca ao seu dispor.

E concordância, pois, com o sentido desta jurisprudência supra exposta, que aqui também se acolhe, impõe-se a confirmação da sentença recorrida que assim também decidiu, concluindo-se, consequentemente, pela improcedência do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes — Aragão Seia.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

IVA. Determinação da matéria tributável. Métodos indirectos. Ónus da prova.

Sumário:

Em face de invocação de erro de julgamento da sentença no que respeita aos critérios legais para a determinação da matéria tributável por métodos indirectos, ao STA, enquanto Tribunal de revista, cabe sindicar apenas os aspectos atinentes à correcta aplicação do critério normativo que estabelece a possibilidade de determinação da matéria tributável por via de «correcções técnicas» ou por via de «métodos indirectos» e ao «juízo sobre a sua aplicabilidade em abstracto à hipótese correspondente ao caso dos autos.»

Processo n.º 1077/13-30.
Recorrente: A……., S. A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, respeitantes aos meses de Fevereiro, Março e Julho de 2005, no montante global de 8.336,35 €.

1.2. Termina com a formulação das conclusões seguintes:

1.ª - O art. 84.º do CIVA determina que a aplicação dos métodos indirectos efectua-se nos casos previstos no art. 87.º a 89.º da LGT.

2.ª - A alínea b) do art. 87.º da LGT determina que a avaliação indirecta só pode efectuar-se no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.

3.ª - Determina o art. 88.º da LGT que "A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

4.ª - Por sua vez, o art. 75.º da LGT determina que se presumem-se verdadeiras de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas, nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando este tiverem organizada de acordo com a lei comercial e fiscal.

5.ª - Preceitua o n.º 2 do mesmo normativo que tal presunção não se verifica no caso de a contabilidade revelar omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

6.ª - A Administração Fiscal apurou que na contabilidade, do sujeito passivo, existiam irregularidades as quais afastavam a presunção estabelecida no art. 75.º da LGT.

7.ª - Do relatório, salienta a douta sentença recorrida que "Em concreto, e em relação ao exercício de 2004, refere a existência de notas de débito emitidas pelas empresas "B……." e "C……" em que é referido o pagamento em numerário, e que se encontram registados na conta III 1-caixa. Que os valores em causa são de montantes significativos, na ordem dos 175.326,23 €, 23.098,86 €,e 752.252,00 €, e que se referem a saídas em numerário para a "C….." e a "B……".

8.ª - Também indica a existência de movimentos, nos montantes de 33.500,00 €, 650.000,00 €, 45.100,00 € e 26.000,00 €, relativos ao recebimento em numerário da "B……", "D……." e "B…….", respetivamente. E, por último, os movimentos n.º 206 e 239, de 29/3 e 31/3, do diário 2, no valor de 40.000,00 € e 85.000,00 €, relativos ao débito da conta domiciliada no BCP, que se referem a levantamentos de cheques ao portador, n.º 20100027 e n.º 21097987, e que se encontram registados em entradas no caixa.

9.ª - Concluindo do seguinte modo, "*Analisando a listagem dos clientes do S.P., tomando em consideração o sector de actividades em presença (comércio a retalho de produtos de desporto, em larga escala), e tendo em consideração que os casos relatados se relacionam com empresas detidas pelos mesmos sócios, cujo o processamento administrativo e contabilístico é comum, pode concluir-se pela existência de fortes indícios de que o caixa da S.P. não merece credibilidade, e que poderá encontra-se correlacionado com vendas não documentadas por facturas e não relevadas na contabilidade*".

10.ª - Relativamente ao ano de 2005, refere a existência de vários registos, nomeadamente notas de débito emitida pelas sociedades "B……", em que é referido o pagamento em numerário, e que se encontram registados na conta caixa. Que os valores em causa são de montante significativo. São os casos dos registos n.º 30, 1, 6, 75, 49, 57, 44, 24 e 36, de 21/2, 1/3, 5/4, 31/5, 31/8, 30/9, 30/11, 20/12 e 30/12, do diário 7, nos valores de 10.000 €, 100.000 €, 16.000 €, 92.915,00 €, 48.385,59 €, 107.817,13 €, 110.884,20 €, 51.000,00 € e 189.399,74 €, respectivamente, que se referem a saídas em numerário para a "B……."

11.ª - Refere os movimentos n.º 50 e n.º 37, de Novembro e Dezembro, do diário 1, no valor de 70.000,00 €, 69.500,00 €, relativos ao recebimento em numerário da "B……". Tendo-se apurado, junto desta última, que os documentos e registos em que é averbado e registado "em numerário", não correspondem a qualquer movimento efectivo em numerário. Que os registos efectuados são a débito do caixa por crédito de clientes (grupo) e subsequente débito do sócio E…….. por crédito de caixa. Recolheu-se evidência de que também a "B……" não recebe estes montantes em numerário nem procede efetivamente a entrega ao sócio. Ou seja, a ter existido movimento financeiro (em numerário) seria entre a Impugnante e o sócio E……."

12.ª - Quanto aos recebimentos de Angola, a douta sentença recorrida refere que "(…), dos autos consta uma ordem de transferência do Ministério das Finanças do Estado Angolano, dirigida à Agência de Londres do Banco Espírito Santo para a conta bancária titulada pela "A….. Calçado de Desporto, Lda." no *Credit Suisse Geneve*, no montante de 6.919.538,78 US$, correspondente a 5.669.400,00 €. Porém, no registo n.º 185 do diário diversos, o sujeito passivo revela o recebimento na conta da Caixa Geral de Depósitos de apenas 2.500,00 €, tendo a inspeção verificado que, a 7 de Outubro de 2004, foi creditada a conta da A…… Calçado Desportivo, Lda. Domiciliada da Caixa Geral de Depósitos.

13.ª - De modo a apurar os montantes recebidos de Angola, a Inspeção Tributária solicitou o acesso a registos da conta n.º …….. do *Credit Suisse Geneve,* bem como ao plano extrajudicial de conciliação, porém, o acesso aos registos não foi autorizado, não tendo sido exibido o plano extrajudicial de conciliação."

14.ª - A Inspeção fundamentou o recurso a métodos indiretos com base nos seguintes fatores: registos relativos a movimentos financeiros entre a Impugnante e a sócio gerente E…….., e as sociedades B……, S.A., C……., Lda., F…….. Lda. e D…… Lda., considerando que se estar perante um cenário de origens não justificadas de dinheiro.

15.ª - Refere a existência de relações especiais entre a Impugnante e as outras empresas de grupo, não explicando, todavia, e em concreto, quais as razões pelas quais essa situação interfere na avaliação na credibilidade da contabilidade bem como a omissão de vendas, e quais os indícios dessas omissões. S.P.

16.ª - A Inspeção concluiu que tendo em consideração o sector de atividade em presença (comércio a retalho, de produtos de desporto, em larga escala), se podia concluir pela existência de fortes indícios de que o caixa da S.P. não merece credibilidade, e que poderá encontrar-se correlacionado com vendas não documentadas por faturas e não reveladas na contabilidade.

17.ª - A Inspeção não justifica por que razão o referido setor interfere com a credibilidade da contabilidade.

18.ª - Igualmente quanto aos recebimentos de Angola, não retira daí nenhuma consequência.

19.ª - Analisado o relatório da inspeção, que se deu por reproduzido nos factos provados, constata-se que, em lado algum se faz referência à existência de omissões de vendas, nem se recorre à omissão das vendas para o cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indiretos.

20.ª - Os valores entregues pela Impugnante ao seu sócio gerente e outras sociedades, deveriam ter sido relevadas na contabilidade, na conta apropriada, no entanto tal factos, por si só não retira a credibilidade ao caixa e às contas movimentadas e por consequência fiabilidade à contabilidade.

21.ª - O n.º 1 do art. 84.º da LGT determina que a avaliação dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseia-se em critérios objetivos

22.ª - O n.º 3 do mesmo preceito preceitua que a fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciam a determinação do resultado.

23.ª - O n.º 1 do art. 85.º prevê que avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta.

24.ª - Resulta assim, que a avaliação indireta só pode efetuar-se no caso tipificado n.º 1 do art. 87.º, prevendo a alínea b) a impossibilidade de comprovação e quantificação direta à determinação da matéria coletável.

25.ª - No caso de tributação por métodos indiretos, a lei impõe especial fundamentação, devendo a Administração Fiscal especificar os motivos por que a contabilidade não merece crédito, por que não pode quantificar direta e exatamente a matéria tributável e qual o critério utilizado na determinação da matéria tributável.

26.ª - A Inspeção, enquadrou a situação, na impossibilidade de quantificação da matéria tributável, na alínea b) do art. 87.º e na alínea a) do art. 88.º da LGT.

27.ª - Resulta de imediato deste último que não basta que se verifique qualquer uma daquelas realidades para que se possa recorrer aos métodos indiretos.

28.ª - É indispensável que a Administração Tributária constate que está impossibilitada de, por forma direta e exata, determinar a matéria tributável, exigindo-se um nexo de causalidade entre a falta do contribuinte – aqui a "Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais" – e a impossibilidade de avaliação direta.

29.ª - Ora, a Administração Tributária, não explica por que razão não é possível quantificar a matéria coletável, e por que não notificou a Impugnante para proceder à retificação da contabilidade, para serem corrigidas as anomalias verificada.

30.ª - Nos termos do n.º 4 do art. 74.º da LGT compete à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indiretos.

31.ª - E enquanto esta não demonstrar, como o não fez, a inviabilidade do recurso à comprovação e quantificação direta e exata, ainda que haja falhas do contribuinte, a Administração tributária está vinculada à realização da liquidação com base na declaração do contribuinte, sem prejuízo das já referidas correções técnicas.

32.ª - Face aos argumentos expendidos a Administração Tributária não demonstrou a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, através da identificação de factos concretos e consistentes.

33.ª - Nos termos do disposto na alínea b) do art. 87.º da LGT e do art. 88.º, por força do art. 84.º do CIVA, não estão verificados as condições que permitem o recurso a métodos indiretos.

34.ª - Pelo que, o douto tribunal *a quo* deveria ter julgado a impugnação totalmente procedente, determinando, consequentemente a anulação das liquidações impugnadas.

35.ª - Aliás, tal como julgou procedente a impugnação feita pela aqui recorrente relativamente às liquidações adicionais de IVA do ano de 2004 e 2005 e respetivos juros compensatórios, no valor global de € 139.724,53, resultantes da mesma ação inspetiva e respetivo relatório em causa nos presentes autos, e que correu termos por esta mesma Unidade Orgânica, com o n.º 815/08.1BEBRG.

36.ª - Assim, e face à procedência da impugnação na parte que pugna pela ilicitude da aplicação dos métodos indiretos, por falta de fundamento e consequente anulação das liquidações, fica prejudicado o conhecimento da errónea quantificação da matéria, tributável.

37.ª - Mal se compreende, aliás, que a Administração Tributária tenha conseguido liquidar os tributos com o recurso a correções técnicas, e mesmo assim, tenha lançado mão de métodos indiretos.

38.ª - Ora, se era possível o uso de correções técnicas, como aliás se lançou mão, e sendo as correções técnicas ou aritméticas a zona de fronteira entre a avaliação direta e avaliação indireta, mas estando ainda no quadro da verdade material exata, a liquidação tem de ser anulada uma vez que no caso concreto não se verificavam preenchidos os requisitos legais para a utilização dos métodos indiretos.

39.ª - A douta sentença recorrida violou, assim, por erro de interpretação e aplicação, o preceituado nas disposições do arts. 84.º do CIVA, 74.º, 75.º, 84.º, 85.º e 87.º a 89.º da LGT.

Termina pedindo que, no provimento do recurso, seja revogada a sentença recorrida e seja julgada procedente a impugnação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A……., S.A. recorre da sentença que julgou improcedente a impugnação que tinha apresentado.

A recorrente pretende, antes de mais, que seja apreciado o afastamento da presunção de veracidade da contabilidade de que goza de acordo com o previsto no art. 75.º da L.G.T., sendo tal o que permite que seja aplicado o previsto no art. 87.º alínea b) e 88.º da LG.T., para que remete o art. 84.º – ora art. 90.º – do C.I.V.A..

Depois põe ainda em causa a avaliação indirecta que foi efectuada, argumentando que, impendendo sobre a A.T. o ónus da verificação dos pressupostos da sua aplicação, segundo o previsto no art. 74.º n.º 4 da L.G.T., não resultam verificados os seus pressupostos.

E alega tal, com base nas relações especiais entre as empresas do grupo em causa, quanto aos indícios de que decorrem as omissões de vendas e também quanto à quantificação por correcções técnicas que foi efectuada, sem que antes tivesse sido dada a possibilidade de serem introduzidas

correcções à matéria colectável pela impugnante, havendo relativamente a tal um especial dever de fundamentação.

2. Emitindo parecer:

A liquidação efectuada por métodos indirectos fundou-se nos arts. 87.º b) e 88.º alínea a) da L.G.T., com os quais, segundo a doutrina e jurisprudência do T. Constitucional e a que se vem impondo no S.T.A., é possível que se proceda à aplicação de métodos indirectos de tributação, em face de violação de deveres, e segundo os critérios constantes da alínea d) do dito art. 88.º, que pode servir para densificar ainda a "*impossibilidade de comprovação da matéria colectável*", com base em "*factos concretamente identificados dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior que a declarada*". ((1) Ana Paula Dourado, O princípio da legalidade fiscal, Almedina, 2007, p. 736-747, e ac. n.º 84/03.)

Quanto à intervenção judicial, também veio a entender o S.T.A. não ser de pôr em causa o afastamento da dita presunção no caso de existirem tais violações, e sem resultarem fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário, segundo ainda o previsto no art. 100.º n.º 1 do C.P.P.T., no quadro do previsto no art. 74.º n.º 3 da L.G.T., segundo o qual a prova dos pressupostos cabe à AT e o excesso da quantificação incumbe ao sujeito passivo, em limites nem sempre fáceis de estabelecer.

Aliás, segundo o que foi ainda decidido no acórdão do STA de 16-11-11 proferido no proc. 247/11, já citado na sentença recorrida:

"*IV – Afastada que fique a presunção de veracidade da contabilidade e verificada a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base nela ou por outra forma directa (juízos que este STA, como tribunal de revista, que carece de poderes de cognição em sede de facto, não pode sindicar), fica a AT legitimada para lançar mão dos métodos indirectos;*

"V – De acordo com as regras de distribuição do ónus da prova, para pôr em causa a quantificação da matéria tributável a que a AT chegou com recurso a métodos indirectos não basta ao sujeito passivo suscitar dúvidas quanto ao resultado obtido, antes se lhe impondo que demonstre a inadequação ou errada aplicação dos critérios de quantificação utilizados (cfr. art. 74.º, n.º 3, da LGT.)"

No caso dos autos, o invocado como praticado não é de molde a suscitar dúvidas fundadas, ainda que a impugnante se insira num grupo, mas em que se desconhece a que outras actividades o mesmo se dedica, sendo certo que quanto à impugnante consta ter exercido uma actividade de comércio de produtos em vasta escala compatível com os factos que evidenciam a capacidade contributiva, não resultando ainda que a impugnante tenha suprida as omissões detectadas, nos termos previstos nos arts. 44.º a 51.º do C.I.V.A..

3. Concluindo, parece que é ainda de julgar o recurso interposto improcedente, decorrendo ser de manter o acto tributário.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1 - A sociedade comercial A……..CALÇADO DESPORTO LDA. encontrava-se coletada em IRC, pelo exercício da atividade de Fabricação de Calçado, CAE 19301, estando enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal – *cfr. fls. 34 do processo administrativo*.

2 - Em 31.08.2006, a referida sociedade cessou a sua atividade, tendo sido incorporada, por fusão, na A……., S.A., ora Impugnante – *cfr. fls. 34 do processo administrativo*.

3 - Com base na Ordem de Serviço n.º 200700019, de 09.01.2007, foi iniciado um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial, e que incidiu sobre os exercícios de 2004, 2005 e 2006 (até Agosto) à sociedade comercial A……..CALÇADO DESPORTO LDA. - *cfr. fls. 34 do processo administrativo*.

4 - No âmbito da ação inspetiva foi elaborado o relatório que consta de fls. 32 a 44 do processo administrativo, que se dão por reproduzidas, e do qual consta, entre o mais, o seguinte:

"*[...]*

Situações fiscalmente relevantes

Exercício de 2004

A variação patrimonial negativa registada na conta 59 resultados transitados, refere-se ao recebimento de créditos de Angola. Através do registo n.º 185 do diário diversos, datado de Outubro, o S.P. regista a débito e a crédito de diversas contas, acertos de contas correntes de cliente, fornecedor e outros devedores/credores, entregas em caixa, anulação por acordo a ainda transferências entre contas cliente, fornecedor e outros devedores/credores. Neste registo o S.P. releva o recebimento na conta da CGD de apenas 2.500.000 €, quando nos documentos suporte se retira a informação de recebimento de cerca de 5.669.400 € (contravalor de 6.919.535 USD), na conta n.º ……. domiciliada no Credit Suisse Geneve. Verificamos que no dia 7 de Outubro de 2004 foi creditada a conta da CCD domiciliada na CGD em 2.500.000 €. De acordo com a informação prestada pelo director financeiro e TOC do S.P. este valor de cerca de 5.669.400 € foi recebido em conta que não pertence ao S.P. E dessa conta terá sido transferido para contas de outras sociedades. Neste registo n.º 184 encontra-se movimentada a conta corrente da sociedade D…..... 2111-2515, pelo recebimento, por caixa, de

3.010.986,13 € e o pagamento, por caixa, de 3.769.401,47 €! Junto com os restantes documentos suporte a créditos sobre a D……. no montante de 849.613,10 €, datada de 25 de Setembro de 2004. Encontra-se ainda a declaração, datada de 25 de Setembro de 2004, de renúncia parcial do valor da dívida que o S.P. detém sobre a G……., no montante de 1.383.601,84. E ainda sobre a C……., no montante de 1.571.883,43 €.

Encontra-se ainda neste registo n.º 185 o registo do pagamento de impostos e contribuições efectuadas nomeadamente pela D……., em nome da CCD, ao abrigo do PEC.

[…]

IV – Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos

Exercício de 2004

Em análise à contabilidade constatou-se a existência de vários registos (documentos), nomeadamente notas de débito emitidas pelas firmas "B……." e "C……", em que é referido o pagamento em numerário, e que se encontram registados na conta 111-caixa. Os valores em causa são de montantes significativos. São os casos dos registos n.º 68, 87 e 169 do diário 7, de 31/3, 30/4 e 31/10, nos montantes de 175.326,23, 23.098,86 e 752.252 €, respectivamente, que se referem a saídas em numerário para a C……. (registo n.º 68) e B……. (restantes). Correlacionado com aqueles, detectam-se os movimentos n.º 327 de 31/3, e n.º 197, 370 e 371, de 31/10, todos do diário 1, no valor de 33.500 €, 650.000 €, 45.100 € e 26.000 €, relativos ao recebimento em numerário da B……., D……. e B……., respectivamente. Bem como os movimentos n.º 206 e 239, de 29/3 e 31/3, do diário 2, no valor de 40.000 € e 85.000 €, relativos ao débito da conta domiciliada no BCP, que se referem a levantamentos de cheques ao portador, n.º ……. e n.º ……., e que se encontram registados em entradas no caixa.

Na análise efectuada ao S.P. não se vislumbra a origem tais montantes em numerário no giro comercial da empresa, pois as vendas do S.P. são efectuadas para clientes que procedem ao pagamento através de movimento bancário e até inclusive com encontro de contas, saldando as dívidas dos fornecimentos.

Confrontado o director financeiro e TOC do S.P. com esta situação este argumentou que se trataria certamente de um erro de emissão do documento pois o S.P. não lidava com esse tipo de valores em numerário. Tendo em vista o esclarecimento desta situação, procedeu-se à análise dos extractos bancários das contas da sociedade, com o objectivo de detectar movimentos bancários de igual valor em data próxima das constantes dos documentos. O resultado de tal trabalho de verificação foi o constatar que não existiam esses movimentos. Assim, encontra-se refutada a explicação apresentada, estamos perante um cenário de origens não documentadas de numerário.

Analisando a listagem dos clientes do S.P., tomando em consideração o sector de actividades em presença (comércio a retalho de produtos de desporto, em larga escala), e tendo em consideração que os casos relatados se relacionam com empresas detidas pelos mesmos sócios, cujo processamento administrativo e contabilístico é comum, pode concluir-se pela existência de fortes indícios de que o caixa da S.P. não merece credibilidade, o que poderá encontrar-se correlacionado com vendas não documentadas por facturas e não relevadas na contabilidade.

Junto da firma "B……." recolheu-se informação junto do TOC de que também na B……., os documentos e registos em que é averbado e registado "em numerário ", não corresponde a qualquer movimento efectivo em numerário, Os registos efectuados são a débito do caixa por crédito de clientes (do grupo) e subsequente débito do sócio E……. por crédito de caixa. Recolheu-se evidência de que também a "B……." não recebe estes montantes em numerário nem procede efectivamente a entrega ao sócio. Ou seja, a ter existido movimento financeiro (em numerário) seria entre a CCD e o sócio E……. São, por exemplo, os casos dos registos n.º 43 e n.º 49 do diário 11 – "caixa numerário". Nestes, o S.P. "B……." regista, na conta caixa a débito o montante de 700. 000 € por crédito da conta 2552 – E……. e, debita a conta do sócio no montante de 752.252,40 € por contrapartida do cliente CCD. Por sua vez, na CCD, e somente quanto a este registo n.º 49 da "B……." este mesmo movimento encontra-se registado através de débito da conta clientes "B……." 2111-1857, por contrapartida do caixa.

Quanto aos recebimentos de Angola, referência ainda para a impossibilidade de validar o valor dos recebimentos (pagamentos efectuados pelo Banco de Angola), pois conforme exposto no Cap. III somente tomamos conhecimento de um declaração (arquivada junto com o registo 185) datada de 20 de Setembro de 2004, que refere a futura liquidação do montante de 6.919.538,78 USD, através da conta n.º ……. do Credit Suisse Geneve, cujo titular se desconhece mas que não é CCD. Solicitou-se o acesso a registos dessa conta, nesse mês de Outubro de 2004, no sentido de se puder validar quer o recebimento quer a transferência que terão sido efectuadas e, segundo afirmado, ao abrigo do plano extrajudicial de conciliação, que também não foi exibido, apesar de diversas vezes solicitado.

Exercício de 2005

Verifica-se igualmente a existência de vários registos (documentos), nomeadamente notas de débito emitidas pelas firmas B……., em que é referido o pagamento em numerário, e que se encontram registados na conta caixa. Os valores em causa são de montante significativo. São os casos dos registos

n.º 30, 1, 6, 75, 49, 57, 44, 24 e 36, de 21/2, 1/3, 5/4, 31/5, 31/8, 30/9, 30/11, 20/12 e 30/12, do diário 7, nos valores de 10.000 €, 100.000 €, 16.000 €, 92.915 €, 48.385,59 €, 107.817,13 €, 110.884,20 €, 51.000 € e 189.399,74 €, respectivamente, que se referem a saídas em numerário para a B……..

Correlacionando com aqueles, detectam-se nomeadamente os movimentos n.º 50 e n.º 37, de Novembro e Dezembro, do diário 1, no valor de 70.000 €, 69.500 €, relativos ao recebimento em numerário da B……..

Junto da firma "B……." recolheu-se informação testemunhal de que também nesta os documentos e registos em que é averbado e registado "em numerário", não corresponde a qualquer movimento efectivo em numerário. Os registos efectuados são a débito do caixa por crédito de clientes (grupo) e subsequente débito do sócio E…… por crédito de caixa. Recolheu-se evidência de que também a "B……" não recebe estes montantes em numerário nem procede efectivamente a entrega ao sócio. Ou seja, a ter existido movimento financeiro (em numerário) seria entre a CCD e o sócio E……..

Face ao descrito, consideram-se reunidos os requisitos para, nos termos da alínea b do artº 87º e alínea a do artº 88º, ambos da Lei Geral Tributária, se proceder à determinação do lucro tributável dos exercícios de 2004 e 2005, com recurso a métodos indirectos de tributação.

V – critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

Vamos presumir o volume de proventos recorrendo ao rácio de margem bruta 2 – MBII, rácio que incluí no numerador o valor resultante da subtracção dos cmvmc e fse às vendas e prestação de serviços e, no denominador o valor das vendas e prestação de serviços. Este é o rácio que se mostra mais adequado pois leva em linha de conta quer o cmvmc quer os fse (cerca de 50% do valor com cmvmc).

Das demonstrações fiscais do S.P. retira-se a informação de que o rácio é de 36,71% e 40,64%, quanto aos exercícios de 2004 e 2005, respectivamente. O valor que se retira da base de dados da DGCI como valor médio obtido pela totalidade de S.P.'s deste sector que apresentaram declarações margem se cifra em 44,14% e 44,99%, quanto aos exercícios de 2004 e 2005, respectivamente. Utiliza-se a amostra nacional e não distrital quer pela dimensão da população (1256 S.P. versus 169 S.P.), quer pelo facto de os valores serem inferiores (valores da população distrital: 58,35% e 53,06% exercícios de 2004 e 2005, respectivamente) logo, mais vantajoso para o S.P.

Vamos presumir o valor da omissão de proveitos, pelo diferencial entre o valor médio do sector e o valor verificado no SP., isto é, diferença, para menos, de 7,43% e 4,35%, respectivamente.

Assim, quanto ao exercício de 2005, o montante que se presume omitido aos proveitos ascende a 460.877 €, obtido pela diferença entre 3.927.796 € (valores dos proveitos com vendas e prestação de serviços resultantes da margem de 44,14%) e 3.466.919 € (declarados pelos S.P.).

Quanto ao exercício de 2005, o montante que se presume omitido aos proveitos ascende a 224.846 €, obtido pela diferença entre vendas e prestação de serviços resultante da margem de 44,99%) e 2.842.839 € (declarados pelo S.P.).

Aplicando a rentabilidade fiscal obtida pelo próprio S.P., de 8,34% e 5,28%, relativa ao exercício de 2004 e 2005, respectivamente, propõe-se como lucro tributável o valor de 327.578,21 e 162.039,18 €, quanto aos exercícios de 2004 e 2005, respectivamente.

Em sede de IVA e quanto ao ano de 2004, mostra-se exigível o montante de 44.969 €, obtido pela multiplicação da taxa prevista no artº18º do Código do IVA (19% até 30 de Junho e 21% após 1 de Julho) pelo montante de proveitos que se presumem omitidos ao longo do ano, 460.877 €.

Quanto ao ano de 2005, mostra-se exigível o montante de 44.969 €, obtido pela multiplicação da taxa prevista no art.º 18º do Código do IVA (19% até 30 de Junho e 21% após 1 de Julho) pelo montante de proveitos que se presumem omitidos ao longo do ano de 224.846 € (21.360,40 € relativo aos primeiros dois trimestres e 23.608,87 €, relativo aos segundos dois trimestres)."

[…]."

[realces originais].

5 - Em 24.10.2007, deu entrada na Direção de Finanças de Braga, pedido de revisão da matéria tributável, ao abrigo do disposto no artigo 91.º da L.G.T. – *cfr. fls. 46 a 113 da processo administrativo e cujo teor se dá por reproduzido*.

6 - Não tendo sido alcançado acordo entre o perito da Administração Tributária e o perito do contribuinte, por decisão de 16.11.2007, foi indeferido o pedido de revisão – *cfr. fls. 118 do processo administrativo*.

7 - Por despacho do Sr. Diretor de Finanças de Braga, por delegação, datado de 20 de Setembro de 2007, foi fixado imposto a corrigir no montante de 44.969,28 €, relativamente ao período de 01.01.2005 a 31.12.2005 – *cfr. fls. 141 do processo administrativo*.

8 - No seguimento, foram emitidas as liquidações adicionais de IVA, para os meses de fevereiro, março e julho de 2005, melhor identificadas a fls. 39 a 44 dos autos.

9 - Em 31 de Janeiro de 1996, foi outorgada entre o Banco Nacional de Angola e a A……..Calçado Português, Lda. uma ata de negociação, da qual consta, entre o mais, o seguinte:

"*CLÁUSULA TERCEIRA*

Montante da Dívida

1. O montante da dívida reclamada pelo SEGUNDO OUTORGANTE, de acordo com os documentos por si apresentados e que constituem o Anexo 1 da presente Acta é de ***USD 15.662.807,54****, decomposto da seguinte forma:*

[…]

2. Em face dos documentos em seu poder, constantes da alínea, a.1), a.2) e b.1), do ponto anterior, o Banco Nacional de Angola desde já reconhece como legítima a dívida de USD 15.662.807,54, correspondente ***USD 13.240.228,44****, de capital e* ***USD 2.422.579,10****, de juros.*

3.1. Em causa nos presentes autos estão liquidações adicionais de IVA respeitantes aos meses de Fevereiro, Março e Julho de 2005, e respectivos juros compensatórios, no montante global de 8.336,35 Euros.

Mas importa, antes de mais, referir que estando vedado ao STA, como tribunal de revista ([1]), sindicar a valoração da prova que conduziu à especificação da factualidade provada, por parte do TAF de Braga, ou mesmo os juízos de facto que esse mesmo Tribunal inferiu da dita factualidade, então, no caso, por isso mesmo, apenas cabe verificar se a sentença recorrida fez correcto enquadramento jurídico dos factos que julgou provados: a apreciação sobre se o julgador, perante os factos constantes do probatório, deverá concluir se é ou não possível a quantificação por métodos directos, envolve uma reapreciação do processo interior de formação da convicção probatória e do resultado da mesma, matéria que interferiria com a regra da livre apreciação da prova e envolveria uma reponderação desta, o que, como se disse, está fora dos poderes do tribunal de revista, fixados no dito n.º 3 do art. 674º do novo CPC.

Ou seja, o que o tribunal de revista pode sindicar são apenas os aspectos atinentes à correcta aplicação do critério normativo que estabelece a possibilidade de determinação da matéria tributável por via de "correcções técnicas" ou por via de "métodos indirectos" e ao juízo sobre a sua aplicabilidade em abstracto à hipótese correspondente ao caso dos autos.

3.2. As impugnadas liquidações adicionais de IVA assentaram no juízo formulado pela AT, no sentido de que se verificavam os requisitos previstos nos arts. 87.º, alínea b) b) e 88.º, alínea a), ambos da LGT, ou seja, num juízo de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável do imposto, impossibilidade essa resultante da inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução, não supridas no prazo legal.

E tendo a recorrente impugnado tais liquidações, invocando, em síntese a falta de fundamento para o recurso à avaliação por métodos indirectos, bem como a errónea quantificação da matéria tributável, a sentença recorrida julgou improcedente a impugnação, considerando, em síntese, que:

a) No que respeita à questão da utilização dos métodos indirectos, no Relatório da Inspecção Tributária estão bem especificados e enunciados os elementos (que a sentença enumera e aprecia singularmente) que indiciam a discrepância entre os lançamentos contabilísticos e as operações materiais subjacentes a esses movimentos:

- (i) *registos de saída em numerário, na contabilidade da impugnante, para identificadas empresas, sem que na contabilidade destas os documentos e registos respectivos correspondam a qualquer movimento efectivo em numerário, antes se operando por débito do caixa por crédito de clientes - do grupo - e subsequente débito do sócio E……. por crédito de caixa, mas não recebendo a "B……" os montantes registados nem procedendo efectivamente a entrega ao sócio, concluindo-se que, a haver movimento financeiro, este tem lugar entre a impugnante e o sócio E……;*

- (ii) *não detecção, na análise feita aos extractos bancários das contas da "Calçado A……. Desportivo", de movimentos bancários nas datas próximas das constantes dos documentos;*

- (iii) *não obstante a alegação, por parte da impugnante, da existência de suprimentos do sócio E……. às várias sociedades "A…….Calçado Desportivo, Lda.", B……." e "C……." e "D……", a alegação de que as saídas em dinheiro se referiam a pagamentos ao sócio E……., em contrapartida dos suprimentos efetuados na "A……Calçado Desportivo, Lda." e a alegação de que, contabilisticamente, se optara pelo caminho mais longo, num contexto em que, em virtude das relações comerciais existentes, a "A……. Calçado Desportivo" era devedora às empresas "B……" e "C……" e que estas, por sua vez, deviam ao sócio E……., nem os invocados suprimentos, nem as invocadas dívidas da empresa "A……Calçado Desportivo" à "B……" e à "C……", estão espelhados na contabilidade, nem a impugnante logrou fazer prova documental ou testemunhal desses factos;*

- (iv) *Quanto aos invocados recebimentos de Angola, dos autos consta uma ordem de transferência do Ministério das Finanças do Estado Angolano, dirigida à Agência de Londres do Banco Espírito Santo para a conta bancária titulada pela "A…….Calçado de Desporto, Lda." no Credit Suisse Geneve, no montante de 6.919.535,78 US$, correspondente a 5.669.400,00 €, mas, no registo n.º 185 do diário diversos, o sujeito passivo revela o recebimento na conta da CGD de apenas 2.500.000,00 €,*

tendo a inspeção verificado que, a 7/10/2004, foi creditada a conta da A……. Calçado Desportivo, Lda. domiciliada da CGD. E tendo a AT, com vista a apurar os montantes recebidos de Angola, solicitado o acesso a registos da conta n.º …… do Credit Suisse Geneve, bem como ao plano extrajudicial de conciliação, nem esse acesso aos registos foi autorizado, nem foi exibido o plano extrajudicial de conciliação. Além de que, apesar de a impugnante ter procurado demonstrar que o dinheiro recebido não foi diretamente para as contas de cada uma das empresas porque, entretanto, as Finanças bloquearam as contas (segundo alegou, a quantia de 5.669.400,00 € foi transferida, em primeiro lugar, para a "D……", uma empresa que estava quase parada, e, posteriormente, para pagar as dívidas à Administração Fiscal e à Segurança Social, ao abrigo de um plano extrajudicial de conciliação), nem juntou prova documental do alegado bloqueio das contas bancárias, nem juntou o supra aludido plano extrajudicial de conciliação.

E face a estas considerações, a sentença concluiu que a AT demonstrou os pressupostos legais em que fundou a sua actuação e que, por outro lado, a prova documental ou testemunhal apresentada pela impugnante não logrou infirmar os pressupostos em que a AT fundou essa sua actuação.

b) No que respeita à apreciação do alegado erro de quantificação da base tributável a sentença considerou que, sendo certo que enquanto não existirem os indicadores de base técnico-científica, a que se refere o art. 89.º da LGT, os Serviços de Inspecção Tributária utilizam um conjunto de indicadores que se baseiam nos valores declarados pelos contribuintes pertencentes ao mesmo sector de actividade e nos valores corrigidos pela AT, no caso concreto dos autos, os critérios utilizados pela AT tiveram em conta as especificidades da actividade económica desenvolvida pela impugnante, tendo sido utilizado o rácio do sector de actividade, CAE 19301, margem bruta 2 (MBII) que incluí, no numerador, o valor resultante da subtracção dos custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (cmvmc) e fornecimento e serviços externos (fse) às vendas e prestação de serviços e, no denominador, o valor das vendas e prestações de serviços [(Vendas e Prestação de Serviços - (CMVMC + FSE)/ Vendas e Prestação de Serviços)]; e o recurso aos valores dos rácios nacionais justificou-se pela reduzida dimensão da amostra distrital [169 sujeitos passivos] quando comparada com a amostra nacional [1256 sujeitos passivos] e pelo facto de a margens correspondentes à mediana, a nível nacional, serem inferiores [44,14%, para 2005 e 44,99% para 2005] enquanto para a população distrital se situavam nos 58,35% e 53,06%, respectivamente. Tendo o valor da omissão de proveitos sido presumido pelo diferencial entre o valor médio do sector e o valor verificado no sujeito passivo e tendo-se aplicado a rentabilidade obtida pelo próprio sujeito passivo de 8,34%, para o exercício de 2005, e de 5,28%, para o exercício de 2005.

Pelo que, assim sendo, os critérios de quantificação, utilizados pela Inspecção Tributária, estão devidamente fundamentados e denotam objectividade e razoabilidade, tendo a AT cumprido o dever de fundamentação que sobre si impendia, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 77º da LGT e não tendo a impugnante feito prova da não correspondência entre a quantificação da matéria tributável e a realidade ou de factos concretos que permitissem evidenciar o erro ou o excesso, ou sequer dúvida fundada, na quantificação alcançada pela AT.

3.3. Como acima se disse, ao STA, enquanto Tribunal de revista, não cabe sindicar a factualidade que a sentença recorrida julgou provada e não provada, nem sequer sindicar os juízos de facto inferidos daquela factualidade.

Ou seja, como se diz no acórdão desta Secção, de 16/11/2011, proc. n.º 0247/11, o que ao STA cabe sindicar são apenas os aspectos atinentes à correcta aplicação do critério normativo que estabelece a possibilidade de determinação da matéria tributável por via de "correcções técnicas" ou por via de "métodos indirectos" e ao «juízo sobre a sua aplicabilidade em abstracto à hipótese correspondente ao caso dos autos.»

E neste contexto não relevam, portanto, as alegações constantes das Conclusões 17ª a 20ª, 29ª e 31ª a 34º, dado que se traduzem em alegação de pretensa assunção, por parte da sentença, de ilações de facto que a recorrente considera não verificadas.

No caso, a AT fundamentou as liquidações impugnadas no âmbito do disposto na alínea b) do art. 87º (casos em que, por se verificar falta dos elementos necessários para comprovar e quantificar de modo directo e exacto a matéria tributável, a avaliação directa não é possível) e na alínea a) do art. 88º, ambos da LGT.

Ora, em face da factualidade que foi dada como assente pelo Tribunal recorrido, e tendo este considerado, por um lado, estar demonstrada a impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria tributável em resultado da natureza das irregularidades verificadas na contabilidade (ou seja, tendo considerado afastada a presunção de veracidade da contabilidade e comprovada a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base nela ou por outra forma directa), bem como, considerado, por outro lado, que a impugnante não logrou infirmar estes pressupostos com que a AT operou a determinação e quantificação da dita matéria tributável, então a sentença só poderia concluir, como fez, pela legalidade das liquidações impugnadas, dado que a AT actuou ao abrigo do disposto nos arts. 75º, n.º 2, alínea a), 87.º b) e 88.º alínea a), todos da LGT.

Com efeito, como consta do sumário do acórdão desta Secção do STA, de 16/11/2011, proc. n.º 247/11, citado na sentença recorrida e no Parecer do MP, «IV - Afastada que fique a presunção de veracidade da contabilidade e verificada a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base nela ou por outra forma directa (juízos que este STA, como tribunal de revista, que carece de poderes de cognição em sede de facto, não pode sindicar na parte em que se refere à formação da convicção), fica a AT legitimada para lançar mão dos métodos indirectos.» e «V - De acordo com as regras de distribuição do ónus da prova, para pôr em causa a quantificação da matéria tributável a que a AT chegou com recurso a métodos indirectos não basta ao sujeito passivo suscitar dúvidas quanto ao resultado obtido, antes se lhe impondo que demonstre a inadequação ou errada aplicação dos critérios de quantificação utilizados (cfr. art. 74.º, n.º 3, da LGT).»

Daí que, tendo a sentença recorrida decidido nesse sentido, decidiu de acordo com a lei aplicável.

3.4. E o mesmo se diga relativamente à questão da quantificação da matéria colectável.

É que, embora na Conclusão 36.ª a recorrente alegue que a anulação das liquidações com base em ilegalidade na aplicação dos métodos indirectos determinaria que ficasse prejudicado o conhecimento da errónea quantificação da matéria tributável, o que é verdade é que, apesar de não proceder o recurso com aquele fundamento, também não poderá proceder com base numa invocada errónea quantificação da matéria colectável.

Além de, como supra se referiu, os poderes deste STA, tal como definidos pelo n.º 3 do art. 674º do NCPC (a que correspondia o anterior art. 722.º, n.º 3, do CPC) importa, igualmente, atentar em que, de acordo com o disposto no citado n.º 3 do art. 74.º da LGT, compete à AT provar a verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indiciários, mas, demonstrada tal verificação, passa a caber ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.

Ora, no caso, tendo a sentença concluído pela demonstração, por parte da AT, da verificação dos pressupostos para a determinação da matéria tributável por métodos indirectos, concluiu também resultar da factualidade provada que, por um lado, os critérios de quantificação utilizados pela Inspecção Tributária estão devidamente fundamentados e denotam objectividade e razoabilidade, ao passo que, por outro lado, a impugnante não fez prova da não correspondência entre a quantificação da matéria tributável e a realidade ou de factos concretos que permitissem evidenciar o erro ou o excesso, ou sequer dúvida fundada, na quantificação alcançada pela AT.

Assim, tendo a sentença recorrida considerado que essa demonstração não foi feita, e não podendo sindicar-se agora a factualidade inerente a tal juízo, há que concluir que a sentença decidiu de acordo com a lei, não merecendo censura também nesta vertente.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes — Aragão Seia.*

([1]) *«O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.» — n.º 3 do art. 674º do novo CPC, correspondente ao anterior art. 722º.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de Revisão. Prazo do art. 293.º, n.º 3, do CPPT. Natureza e Modo de Contagem do Prazo.

Sumário:

I — O prazo previsto no n.º 3 do artigo 293.º do CPPT é um prazo de caducidade e não um prazo processual, cuja contagem obedece ao disposto no artigo 279.º do CC, ficando também sujeito às regras dos artigos 328.º e 331.º do mesmo Código.

II — Assim, aquele prazo não se suspende durante as férias judiciais, sendo apenas que se o seu termo ocorrer em período de férias judiciais se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

Processo n.º 1093/14-30.
Recorrente: A……
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no recurso de revisão da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 558/04.5BECTB

1. RELATÓRIO

1.1 A…… (a seguir Recorrente) recorreu para o Tribunal Central Administrativo Sul da decisão proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, que, julgando procedente a excepção da caducidade do direito de pedir a revisão da sentença que julgou improcedente o processo de impugnação judicial por ela deduzida, absolveu a Fazenda Pública do pedido formulado no âmbito de recurso de revisão daquela sentença.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos e a Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu numa única conclusão do seguinte teor:

«*Dando-se como reproduzido o sumário do acórdão referido* [(1)]*, realça-se que o recurso de revisão não é um procedimento tributário nem uma impugnação judicial, mas sim um meio previsto na lei processual, pelo que a contagem do prazo de 30 dias previsto no art. 293.º, n.º 3 do CPPT para a sua interposição suspende-se durante as férias judiciais, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do art. 144.º do CPC (actual art. 138.º do NCPC).*

Termos em que decidindo conforme o alegado e conforme o acórdão citado, será feita justiça».

1.3 A Fazenda Pública apresentou contra-alegações, pugnando pela manutenção da sentença.

1.4 O Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e indicou como tribunal competente este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual o processo foi remetido a requerimento da Recorrente.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida, com a seguinte fundamentação (2):

«[…]

A questão controvertida prende-se com a natureza do prazo de interposição do recurso de revisão estaurído no artigo 293.º/3 do CPPT.

Vejamos, pois.

O prazo de 30 dias estatuído no artigo 293º/3 do CPPT para interposição de recurso de revisão de actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado no CPPT, tem uma regulamentação própria e divergente do regime previsto nos arts. 100.º a 102.º do RSTA e 154.º/1 do CPTA, regime este que, expressamente, manda aplicar subsidiariamente o regime do CPC [1][1 Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, IV volume, páginas 544 e 548, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa].

Como bem decidiu a sentença recorrida, à contagem do prazo em causa aplicam-se as regras estatuídas no artigo 279.º do Código Civil, pois trata-se de um prazo de caducidade (artigo 298.º/2 do Código Civil, pois trata-se de um prazo de caducidade (artigo 298.º/2 do Código Civil) e não de prazo regulador da distância entre actos de um processo judicial.

Assim sendo, na contagem deste prazo incluem-se Sábados, Domingos e dias feriados, não havendo suspensão durante as férias judiciais.

Se o prazo terminar, eventualmente, em férias judiciais, em Domingo ou dia feriado o seu termo passa para o primeiro dia útil seguinte, nos termos do estatuído no artigo 279.º/e) do Código Civil.

A recorrente cita em abono da sua tese o acórdão da SCA do STA de 28 de Maio de 2002, que nada tem a ver com a concreta questão em análise, pois no âmbito do contencioso administrativo era o art. 101.º do RSTA (actualmente o artigo 154.º/1 do CPTA) que, expressamente, mandava aplicar o regime do CPC e daí que tenha sido decidido que, por força do disposto no artigo 144.º/4 do CPC, o prazo de interposição do recurso de reversão se suspendia durante as férias judiciais.

No caso em análise a decisão referida no ponto 3 do probatório transitou em julgado em 9 de Julho de 2008, sendo certo que o pedido de revisão foi apresentado em 4 de Setembro de 2008, conforme ponto 5 do probatório.

Assim sendo, o prazo de 30 dias para apresentar o requerimento de revisão terminou em 1 de Setembro de 2008, segunda-feira, 1.º dia útil após férias judiciais de Verão.

É, pois, manifesto que se mostra, inexoravelmente, caducado o direito de requerer a revisão da decisão judicial».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez correcto julgamento relativamente à questão do modo de contagem do prazo para a interposição do recurso de revisão de sentença previsto no art. 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o que passa por estabelecer a natureza do prazo – se judicial ou processual – distinção que assume relevância na forma da contagem do prazo, designadamente se o mesmo se suspende ou não durante as férias judiciais.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos: «*Do acervo fáctico carreado para os autos, com interesse para a boa decisão da excepção invocada* [caducidade do direito ao recurso]*, consideram-se provados os seguintes factos:*

1) Em 13-03-2007, foi proferida decisão em sede de impugnação judicial n.º 558/04.5BECTB, constante de fls. 346 a 354 desses autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

2) Interposto recurso em 27-03-2007 foi por despacho datado de 25-06-2007, julgado deserto, por falta de alegações.

Cfr. fls. 359 e 367 dos autos de impugnação judicial n.º 558/04.5BECTB

3) Em 19-06-2008, foi proferida, no âmbito do processo n.º 28/01.3IDGRD, o qual correu termos no 1.º Juízo do Tribunal Judicial da Guarda, a decisão constante de fls. 68 a 112 destes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

4) A decisão proferida em 3) transitou em julgado em 09-07-2008.

Cfr. resulta da certidão constante de fls. 67 dos presentes autos.

5) Em 04-09-2008, foi expedido a este TAF, por mail [i.e., por correio electrónico]*, o presente recurso de revisão.*

Cfr. resulta de fls. 2 dos presentes autos».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Tendo sido apresentado no TAF de Castelo Branco requerimento de revisão da sentença que aí foi proferida em processo de impugnação judicial, com fundamento em sentença proferida pelo Tribunal Judicial da Guarda, o Juiz daquele TAF, julgando procedente a excepção da caducidade do direito de pedir a revisão da sentença, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Em síntese, considerou que, tendo a sentença do Tribunal Judicial da Guarda transitado em julgado em 9 de Julho de 2008, o prazo de 30 dias fixado pelo n.º 3 do art. 293.º do CPPT para deduzir o pedido de revisão terminaria em 8 de Agosto de 2008, em plenas férias judiciais, pelo que o termo do prazo se transferiu para 1 de Setembro de 2008, primeiro dia útil seguinte. Assim, estava já caducado o direito de pedir a revisão da sentença quando o pedido foi deduzido em juízo, em 4 de Setembro de 2008.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco na contagem do prazo, que qualificou como um prazo de caducidade, considerou serem aplicáveis as regras previstas no art. 279.º do Código Civil (CC).

A Recorrente discorda desse entendimento, sustentando, em resumo, que o referido prazo se deve contar nos termos do Código de Processo Civil (CPC), suspendendo-se durante as férias judiciais, nos termos da segunda parte do n.º 1 do art. 144.º daquele Código, motivo por que se deve considerar que o pedido de revisão foi efectuado dentro do prazo da caducidade do respectivo direito. Em abono da sua tese invoca o já referido acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Maio de 2002, proferido no processo n.º 37656B.

Assim, como resulta do que deixámos exposto, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o prazo de 30 dias para interposição do recurso de revisão, previsto no n.º 3 do art. 293.º do CPPT, tem natureza substantiva ou processual, e consequentemente, se tal prazo se suspende ou não durante as férias judiciais.

2.2.2 DO PRAZO PARA O PEDIDO DE REVISÃO DE DECISÃO JUDICIAL – SUA NATUREZA E MODO DE CONTAGEM

A decisão recorrida procedeu à contagem do prazo estabelecido pelo n.º 3 do art. 293.º do CPPT ([3]) mediante a aplicação das regras previstas no art. 279.º do CC, louvando-se nos ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA ([4]) e afirmando expressamente: «*trata-se de um prazo de caducidade (artigo 298.º, n.º 2, do CC) e não de um prazo regulador da distância entre actos de um processo judicial*».

Por isso, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco afirmou que no cômputo desse prazo se incluem sábados, domingos e dias feriados e que o mesmo não se suspende em férias judiciais, sendo que se terminar em férias judiciais o seu termo se transfere para o primeiro dia útil seguinte, tudo nos termos do disposto na alínea e) do art. 279.º do CC ([5]). Salientou ainda que, porque não se trata de prazo judicial, mas de prazo de caducidade, na contagem desse prazo não tem aplicação o disposto no art. 145.º, n.º 5, do CPC ([6]), que corresponde ao actual art. 139.º, n.º 5 ([7]).

Discorda a Recorrente deste entendimento, sustentando que o recurso de revisão «*não é um procedimento tributário nem uma Impugnação Judicial*», mas antes «*um meio previsto na lei processual*», assim pretendendo afastar a aplicação das regras de contagem dos prazos fixadas pelo art. 279.º do CC, imposta pelo n.º 1 do art. 20.º do CPPT, e convocar a regra do n.º 2 do mesmo artigo ([8]) e, por isso, aplicar à contagem do prazo previsto no n.º 3 do art. 293.º do CPPT as regras do CPC, designadamente a da 2.ª parte do n.º 1 do seu art. 144.º ([9]), que impõe a suspensão do prazo durante as férias judiciais.

Para dirimir a questão, vamos apelar à fundamentação expendida no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 1753/13, para a qual remetemos ([10]):

«*Os tribunais superiores têm entendido uniformemente que o recurso extraordinário de revisão se configura como uma nova acção, que vive de forma independente e autónoma da acção onde foi proferida a decisão já transitada em julgado que se pretende sujeitar à "revisão", cfr., entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal, datados de 02/07/2014, recurso n.º 0360/13 e de 20/12/2007, recurso n.º 01438A/03 e o acórdão do STJ, datado de 14/01/2014, recurso n.º 5078-H/1993.L2.S1.*

A este propósito, escreveu-se naquele acórdão datado de Julho de 2014:

*"...*entendemos que o recurso extraordinário de revisão configura um verdadeiro processo novo, que tem essencialmente a natureza de uma acção que visa a mudança da ordem jurídica definida em decisão transitada em julgado.

O recurso de revisão é um recurso extraordinário que visa impugnar uma decisão transitada em julgado, mediante fundamentos taxativamente indicados na lei.

Como vem sendo afirmado pela doutrina, no recurso de revisão destacam-se claramente dois momentos: o juízo rescindente, que visa afastar a decisão impugnada, e tem por objecto o acertamento da existência de qualquer um dos fundamentos previstos na lei; o juízo rescisório, que visa substituir a decisão revogada por uma outra decisão expurgada dos vícios que originaram a revisão (Luís Correia de Mendonça/Henrique Antunes, Dos Recursos, ed. Quid Juris, pag. 354.).

O recurso de revisão é, também, um recurso extraordinário que apresenta estrutura de um processo autónomo, embora na sequência de outro.

Como se esclarece no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14.01.2014, Recurso 5078-H/1993.L2.1, in www.dgsi.pt, "Se analisarmos o regime jurídico deste recurso, concluiremos que são raras as normas dos recursos ordinários que se lhes aplicam, estando mais perto a sua estrutura de uma acção autónoma – apesar de intimamente ligada a um processo anterior transitado em julgado.

O recurso extraordinário de revisão previsto no art. 771.º do Código de Processo Civil, na redacção do DL. 303/2007, de 24.8, não integra, formal e estruturalmente a tramitação do processo de que se torna apenso, quando instaurado; a acção vive, sobrevive e finda na maior parte dos casos sem que haja tal recurso, não sendo de considerar um iter necessário da respectiva tramitação, cuja autonomia e fim último é destruir através de um processo declarativo com regras peculiares, com estrutura declarativa e autonomia, o caso julgado com fundamentos taxativamente previstos. É certo que tem uma componente mista (peculiar, sobretudo, se a acção passar a fase rescidente), com uma tramitação própria, mas essa singular tramitação não o descaracteriza como acção autónoma. Com ele inicia-se um processo novo cujo fim último é destruir o caso julgado formado em acção anterior.

Não sendo, sequer enxertado na acção anterior, mas implicando uma petição inicial onde devem ser expostos os fundamentos da revisão, prevendo indeferimento liminar e, só passado esse crivo, uma fase de instrução e decisão; estes elementos, a nosso ver, caracterizam-na como acção autónoma o que não é invalidado pelo facto do objectivo que visa se relacionar com uma decisão judicial anterior*".*

Também a Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo, se pronunciou, por diversas vezes, neste sentido.

*Assim no acórdão 30256B, de 25.09.2008 afirmou-se que os recursos extraordinários de revisão «*constituem acções novas cujo objectivo é duplo: em primeiro lugar, o verificar a existência de algum vício na decisão transitada ou no processo que a ela conduziu susceptível de ser qualificado como pressuposto legal da sua admissibilidade (juízo rescindente); depois, e sendo a resposta afirmativa, o de substituir a decisão recorrida através da repetição da instrução e de um novo julgamento da acção (juízo rescisório)*».*

*E no Acórdão 765/05, de 29.03.2006, o Pleno da Secção de Contencioso Administrativo sublinhou que «*os fundamentos relevantes para a procedência deste recurso extraordinário são aqueles que vigoram no momento do proferimento da decisão rescindente, determinando a aplicação imediata da lei nova a todos estes recursos desde que interpostos na respectiva vigência, ainda que as decisões a rever tenham sido proferidas no domínio de lei anterior.

E, na doutrina, refere Miguel Teixeira de Sousa, in Novos Estudos de Processo Civil, pág. 389 que «Deve admitir-se que a lei nova sobre os fundamentos dos recursos extraordinários é de aplicação imediata a todas as decisões e aos recursos delas interpostos. São possíveis por isso duas situações: se a lei nova aboliu um fundamento de impugnação, o recurso extraordinário deixa de ser admissível com

esse fundamento; – se a lei nova comporta um novo fundamento, este é aplicável mesmo à impugnação das decisões proferidas antes do início da sua vigência.

A posição adoptada quanto à natureza do processo de revisão de sentença como processo autónomo regulado pela lei nova – porque iniciado com a apresentação da pretensão e não como continuação, em recurso jurisdicional, do processo anterior – é também reforçada pela norma do n.º 4 do art. 772.º do CPC que manda admitir, das decisões proferidas no processo de revisão, os recursos ordinários a que estariam originariamente sujeitas no decurso da acção em que foi proferida a sentença a rever. Não teria sentido que nos trâmites para o juízo rescisório a demandante tivesse todos os recursos de um novo processo e ao mesmo tempo a lei cerceasse a possibilidade de atingir a fase rescisória limitando os recursos na fase rescindente, o que sucederia se se tratasse a avaliação preliminar dos pressupostos da revisão como um recurso comum da decisão que se pretende rever, introduzido ainda no mesmo processo em que foi prolatada aquela decisão. Portanto, o CPC autonomiza o processo de revisão como uma nova acção na qual as decisões estão sujeitas aos recursos ordinários que cabem na acção que é objecto do juízo rescisório.

Perante o exposto haveremos de concluir que o pedido de revisão de sentença formulado pela recorrente constituiu um processo novo e autónomo relativamente àquele onde foi proferida a decisão a rever, ainda que com ele relacionado*...".*

Estando-se, assim, perante uma "acção nova", que não um mero recurso de decisão judicial anteriormente proferida, há agora que saber como se deverão contar aqueles prazos legalmente previstos, de 4 anos, cfr. n.º 1, e de 30 dias, cfr. n.º 2, para a sua dedução.

Quanto às regras de contagem dos prazos dispõe o artigo 20.º do CPPT:

1- Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

2 - Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil.

Ao qualificar-se o recurso de revisão de sentença como se de uma acção nova se tratasse, pode-se surpreender que não tem aplicação no caso concreto o disposto no n.º 2 daquele artigo 20.º, uma vez que a dedução do requerimento do recurso não se trata da prática de um acto em processo judicial pendente, antes se deve qualificar tal acto como a prática de um acto que dá inicio a um novo processo judicial.

E, assim sendo, os prazos legalmente previstos para a dedução de tal requerimento de recurso, devem qualificar-se como prazos de caducidade, nos termos do disposto no artigo 298.º, n.º 2 do Código Civil, a exemplo do n.º 1 daquele artigo 20.º, cuja contagem se faz nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil, estando sujeitos às respectivas regras de contagem especificamente previstas nos artigos 328.º (Suspensão e interrupção) e 331.º (Causas impeditivas da caducidade), ambos do Código Civil.

Não há, assim, que aplicar aqui o disposto no artigo 144.º, n.º 4 do CPC – Os prazos para a propositura de acções previstos neste Código seguem o regime dos números anteriores –, uma vez que à contagem destes prazos não se aplicam as regras especialmente previstas no Código do Processo Civil.

Ou seja, os prazos são contados de forma contínua, não se suspendendo nos termos do disposto no artigo 144.º, n.º 1 do CPC, havendo apenas que se ter em conta a especialidade prevista no artigo 279.º, alínea e) do Código Civil que impõe que se o acto tiver que ser praticado em juízo, como o dos autos, e termine em domingo, feriado ou férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Portanto, estando-se aqui perante prazos substantivos e peremptórios, o não exercício do direito de acção dentro desses mesmos prazos implica que o interessado fique impossibilitado, posteriormente, de exercer esse seu direito, por entretanto ter ocorrido a sua extinção».

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco decidiu neste sentido, motivo por que nenhuma censura merece a decisão recorrida.

Uma última nota, apenas para registar que não existe divergência alguma entre o decidido na decisão recorrida e o acórdão invocado nas alegações de recurso: é que na situação aí *sub judice* não era aplicável o CPPT, mas antes o CPC, *ex vi* do art. 101.º do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo, motivo por que o quadro jurídico aplicável é diverso.

Relembre-se que regime previsto no art. 293.º do CPPT é exclusivo das decisões proferidas em processos a que é aplicável o regime de recursos previstos no CPPT.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O prazo previsto no n.º 3 do art. 293.º do CPPT é um prazo de caducidade e não um prazo processual, cuja contagem obedece ao disposto no art. 279.º do CC, ficando também sujeito às regras dos arts. 328.º e 331.º do mesmo Código.

II - Assim, aquele prazo não se suspende durante as férias judiciais, sendo apenas que se o seu termo ocorrer em período de férias judiciais se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia — Casimiro Gonçalves.*

([1]) *A Recorrente reporta-se ao acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Maio de 2002, proferido no processo n.º 37656B, publicado no Apêndice ao Diário da República de 10 de Fevereiro de 2004 (https://dre.pt/application/file/4033520), págs. 3813 a 3816, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ae3776ad47eb7e2b80256bd1004541c7?OpenDocument.*

([2]) *As notas que estavam em rodapé no original, serão agora transcritas no texto entre parêntesis rectos.*

([3]) *Diz o art. 293.º nos seus três primeiros números:*

«1. A decisão transitada em julgado pode ser objecto de revisão no prazo de quatro anos, correndo o respectivo processo por apenso ao processo em que a decisão foi proferida.

2. Apenas é admitida a revisão em caso de decisão judicial transitada em julgado declarando a falsidade do documento, ou documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita, ou de falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia.

3. O requerimento da revisão é apresentado no tribunal que proferiu a decisão a rever no prazo de 30 dias a contar dos factos referidos no número anterior, juntamente com a documentação necessária».

([4]) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, IV volume, anotação 13 ao art. 293.º, pág. 548.*

([5]) *«À fixação do termo são aplicáveis, em caso de dúvida, as seguintes regras:*

[...]

e) O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo».

([6]) *«5. Independentemente de justo impedimento, pode o acto ser praticado dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento imediato de uma multa, fixada nos seguintes termos: [...]».*

e) O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.».

([7]) *Na numeração do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.*

([8]) *«1. Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.*

2. Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil».

([9]) *«O prazo processual, estabelecido por lei ou fixado por despacho do juiz, é contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes».*

([10]) *Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Privilégio creditório. Direito real de habitação periódica.

Sumário:

O crédito por prestações ou indemnizações devidas pelo titular do direito real de habitação periódica e respectivos juros moratórios goza de privilégio creditório imobiliário especial sobre este direito, graduável após os mencionados nos artigos 746.º e 748.º do Código Civil.

Processo n.º 1187/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorridos: A……, S. A. e Outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a Fazenda Pública recorrer para este Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja de 09-09-2014, que julgou parcialmente procedente a reclamação apresentada pelas sociedades A……, SA e B……, SA, melhor identificadas nos autos, deduzida contra o despacho do órgão de execução fiscal proferido no processo n.º 2178201101008242, que verificou e graduou os créditos exequendos.

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

«I – Discorda-se do que ficou decidido na Douta Sentença recorrida, quanto à natureza imobiliária com incidência especial dos créditos privilegiados provenientes da semana de DRHP alienada e consequente alteração na ordem da graduação de todos os créditos reclamados;

II – Não se reconhece a alegada natureza especial do privilégio creditório das ora Reclamantes, por falta de previsão expressa na legislação especial que regulamente estes direitos, a qual estabelece somente que gozam de privilégio creditório imobiliário, sem distinguir se é geral ou especial, remetendo para o regime geral do Código Civil a sua ordem de graduação a seguir aos créditos com preferência de pagamento previstos no art.º 748.º;

III – No caso concreto, existe uma lacuna na lei, quanto ao tipo de incidência do privilégio creditório de que gozam os créditos devidos pelo titular do DRHP (cfr. n.º 1, do art.º 23.º do Decreto-Lei n.º 275/93, de 05/08), na integração desta lacuna, nos termos do art.º 10.º do Código Civil, deverá ser aplicado o regime do art.º 749.º, onde se inserem os privilégios com incidência geral, em detrimento do regime de excepção previsto nos art.º 751.º do CC (que se refere exclusivamente aos créditos imobiliários com incidência especial elencados no art.º 748.º);

IV — Por outro lado, também é controversa a qualificação jurídica do privilégio que incide sobre este direito como imobiliário, na medida em que no próprio preâmbulo do Decreto-Lei 355/81, de 31 de Dezembro, diploma que introduziu no nosso ordenamento jurídico a figura do DRHP, é dito que o mesmo "é facilmente negociável, por via do endosso ou averbamento, assumindo desta forma a natureza de um valor de mercado, adquirindo as características negociais de um bem mobiliário";

V — E assim, classificando o legislador como um bem mobiliário, não resultando das normas de classificação do DRHP como "coisa imóvel", atenta a redacção do n.º 1 do artigo 205.º do Código Civil, forçoso é integrar tal direito nas "coisas móveis", gozando os créditos sobre este direito real de um privilégio mobiliário geral, regulamentado também pelo art.º 749.º do Código Civil, pois não se encontra tipificado como especial, reforçando, o legislador este entendimento quando estipula que estes créditos são graduáveis "após os mencionados nos artigos 746.º e 748.º do Código Civil" (n.º 1, do artigo 23.º) ou seja, a seguir às custas e aos créditos privilegiados com incidência especial;

VI — Também é entendimento doutrinal uniforme (vg. Parecer do IRN, de 25103/13 — Proc.º n.º 72/2012 SJC-CT, Pires de Lima e Antunes Varela e Manuel Faustino) de que o direito real de habitação periódica tem natureza mobiliária, considerando este direito "como um valor de mercado incorporado num certificado predial, como se convertendo este num direito de natureza mobiliária", "que assume natureza comercial" "facilmente negociável por via de endosso ou averbamento";

VII — Concluindo, não estando regulamentada a incidência especial do privilégio decorrente de um DRHP, que conforme amplamente explanado tem natureza mobiliária, todos os créditos reclamados gozam de privilégio mobiliário geral, posicionando-se os créditos das Reclamantes, previsto no art.º 23.º, n.º 1, conjugado com o art.º 749.º do Código Civil, a par dos créditos da Fazenda Pública de IVA, IRS e IRC, previstos respectivamente, no art.º 736.º, n.º 1 CC, art.º 111.º do CIRS e art.º 116.º do CIRC, atento o disposto no n.º 2, do art.º 745.º do Código Civil;

XVII - Ao decidir, como decidiu, a Douta Sentença não cumpriu o disposto no n.º 1 do art.º 23.º do Decreto-Lei n.º 275/93, de 05 de Agosto que manda graduar estes créditos na posição a seguir às custas (art. 746.º) e aos créditos com privilégio imobiliário especial (art.º 748.º), ou seja na posição dos créditos com privilégio geral previsto no art.º 749.º do Código Civil.

2 – As recorridas, B……, S.A. e A……, apresentaram as suas contra alegações defendendo que a sentença recorrida deve ser mantida na ordem jurídica.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu fundamentado parecer pronunciando-se pelo não provimento do recurso e pela manutenção do julgado recorrido, e sustentando, com proficiente argumentação, que o privilégio estatuído no artigo 23.º/1 do DL 275/93, de 5 de Agosto, sendo imobiliário, só pode ser qualificado como especial, uma vez que apenas incide sobre aquele direito.

4 - Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre apreciar e decidir.

5 - Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1 — Em 05/06/2014 foi proferido no processo de execução fiscal n.º 2178201101008242, que corre termos no Serviço de Finanças de Grândola despacho de verificação e graduação de créditos reclamados no mesmo na sequência da venda de Direitos Reais de Habitação Periódica que haviam sido penhorados à sociedade executada, "C……, SA";

2 — Do teor de tal despacho consta designadamente:

"3) Os créditos por dívidas de IRS/IRC relativos aos três anos anteriores ao da penhora ou outro acto equivalente gozam de privilégio mobiliário e imobiliário geral sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora, nos termos do art. 111º/art. 116º do CIRS/CIRC.

(…)

5) Os créditos garantidos por penhora gozam; de preferência pelo que serão graduados de acordo com a sua anterioridade no registo conforme o art. 822.º n.º 1 do Código Civil sem prejuízo de privilégio creditório que possam gozar

6) Os créditos por prestações ou indemnizações devidas pelo titular do DRHP e respectivos juros moratórios gozam de privilégio creditório imobiliário geral graduando-se logo após os créditos referidos nos arts. 746º (custas) e 748º (imobiliários especiais,) do Código Civil conforme disposto no n.º 1 do art. 23º aprovado pelo Decreto-Lei n.º 180/1939 de 22 de Maio que não sofreu qualquer alteração com o Decreto-Lei n.º 37/2011, de 10 de Março.

(…)

Da Decisão

Face à factualidade provada, às disposições legais supra, e no uso da faculdade conferida pelo artigo 245º n.º 2 do CPPT na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, procedo à verificação dos seguintes créditos e garantias.

- Aceito os créditos da Fazenda Pública que se encontram certificados e gozam de privilégio e da penhora realizada nos autos;

— Aceito os créditos realizados pela "B……, SA" e "A……, SA" que dispõem de título exequível e gozam de privilégio e de penhora, reduzindo-se, contudo, o valor dos créditos reclamados ao valor de € 1.305.00, respectivos juros correspondentes às prestações em dívida dos DRHP relativas à 31ª semana da fracção CV, artigo 198, objecto da presente graduação de créditos.

Atento a legislação aplicável supra citada e com respeito de que as custas saem precípuas do produto da venda (art. 541º do CPC), determino a graduação dos créditos reclamados / certificados e verificados pela seguinte ordem:

1º Créditos da Fazenda Pública provenientes de IRC dos anos de 2009, 2010 e 2011 e IRS (retenções na fonte) dos anos de 2010 e 2011 e de IVA de 2007 e respectivos juros de mora garantidos por privilégio e créditos reclamados pela "B……, SA" e "A……, SA": abrangendo o capital em dívida e os juros, garantidos por privilégio, a par"

3 - Uma vez notificadas as credoras aqui reclamantes, e não se conformando com o despacho referido, apresentaram em prazo reclamação do mesmo.

4 - O Órgão de Execução Fiscal pronunciou-se quanto ao conteúdo da reclamação através de despacho de 27/06/2014 mantendo nos seus precisos termos a decisão assim colocada em crise.

5 - Na sequência da manutenção do despacho foi a reclamação remetida a este Tribunal para apreciação.

Ademais,

6 - Em 21/07/1999, por meio de escritura pública de compra e Venda a reclamante "B……, SA" adquiriu à outra reclamante "A……, SA" (anterior D……) o prédio urbano denominado "Torre T Zero Um" ou "Hotel Apartamento ……", inscrito na matriz urbana da freguesia de ……, concelho de Grândola, sob o art. 198, composto por 146 fracções autónomas designadas pelas letras "A" a "EU".

7 - Destas fracções constituiu a então D…… constituiu sobre as fracções autónomas "F" a "EU" o regime do direito real de habitação periódica por períodos semanais e em relação aos 52 períodos de cada ano.

8 - A sociedade executada adquiriu 76 de certificados relativos a estes direitos reais.

9 - A administração, gestão e exploração turística do citado "Hotel ……" ficou entregue à reclamante "A……, SA", a qual cobra toda e qualquer prestação devida à proprietária e aqui reclamante "B……, SA".

10 - Em 2005 as reclamantes deram entrada a requerimento executivo no Juízo de Grande Instância Cível de Santiago do Cacém da Comarca do Alentejo Litoral contra a sociedade executada na execução fiscal, e que aí foi distribuído sob o n.º 528/05.6 TBGDL, com vista à cobrança de prestações pecuniárias devidas enquanto titular dos referidos direitos reais de habitação periódica em valor então computado em 106424,79 €

11 - No âmbito desta execução, concretamente em 22/06/2006, foram penhoradas os 76 direitos reais de habitação periódica.

12 - Já no seio da execução fiscal supra mencionada foi efectuada penhora dos mesmos direitos, sendo esta datada de 23/03/2012.

6. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, exarada a fls. 83/97, que anulou o acto do órgão de execução fiscal que procedeu à graduação dos créditos reclamados, no entendimento de que o proprietário de empreendimento explorado em regime de Direito Real de Habitação Periódica goza de privilégio imobiliário especial sobre os direitos reais de habitação periódica penhorados à ordem dos autos de execução fiscal.

Está em causa a reapreciação da matéria de Direito sobre a qual incidiu a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, sobre as seguintes questões:

1 - Natureza jurídica do Direito Real de Habitação Periódica;

2 - Natureza do privilégio creditório legal atribuído aos proprietários das unidades de alojamento sujeitas ao Direito Real de Habitação Periódica.

As recorridas A……, SA e B……, SA, na qualidade de, respectivamente, proprietária e administradora das unidades de alojamento sujeitas ao regime de Direito Real de Habitação Periódica, apresentaram a competente reclamação de créditos no âmbito do processo de Execução fiscal, que sob o n.º 2178201101008242, corre termos no Serviço de Finanças de Grândola.

Em 09/06/2014, as Reclamantes, ora Recorridas, foram notificadas do despacho de verificação e graduação de créditos relativo à venda da 31ª semana da fracção designada pelas letras CB, correspondente ao apartamento 703, do Hotel …….

No referido despacho de verificação e graduação de créditos foram verificados os créditos de IRC, dos anos de 2009 a 2011, os crédito de IRS, dos anos 2010 e 2011, os créditos de IVA, do ano de 2007 e o crédito reclamado pelas Reclamantes, ora Recorridas.

O mencionado despacho considerou os créditos verificados igualmente privilegiados, pelo que os graduou a par.

Não se conformado com tal despacho, as Reclamantes, ora Recorridas, apresentaram reclamação do mesmo, nos termos do disposto nos art. 276.º e segs do CPPT.

Nessa Reclamação, as Recorridas, pugnaram pela rectificação do despacho de verificação e graduação, devendo ser reconhecido que o crédito das ora Recorridas beneficia de um privilégio imobiliário especial, preferindo, como tal, aos créditos de IVA, IRS e IRC.

A decisão recorrida, no segmento ora em crise, julgou procedente a reclamação, considerando, pois, que os créditos das Recorridas, gozam de um privilégio creditório de natureza imobiliária e com incidência especial sobre os DRHP penhorados à ordem dos autos de Execução Fiscal.

É contra o assim decidido que se insurge a Fazenda Pública alegando que, não estando regulamentada a incidência especial do privilégio decorrente de um DRHP, que, em seu entender tem natureza mobiliária, todos os créditos reclamados gozam de privilégio mobiliário geral, posicionando-se os créditos das Reclamantes, previsto no art.º 23.º, n.º 1, do DL 275/93, conjugado com o art.º 749.º do Código Civil, a par dos créditos da Fazenda Pública de IVA, IRS e IRC.

Entendemos, porém, que carece de razão.

7.1 Da natureza jurídica do Direito Real de Habitação Periódica

O direito real de habitação periódica, criado pelo Decreto-Lei 355/81, de 31 de Dezembro e posteriormente consagrado no DL 275/93, que revogou aquele diploma, constitui um novo direito real que, na prática, equivale a um regime de propriedade fraccionada, não por segmentos horizontais, mas por quotas–partes temporais.

O artº 21º, n.º 1 do DL 275/93 define o conteúdo do direito real de habitação periódica o direito de usar, por um ou mais períodos certos, em cada ano, para fins habitacionais, uma unidade de alojamento, integrada num empreendimento turístico, mediante o pagamento de uma prestação periódica ao proprietário do empreendimento ou a quem o administre.

Trata-se de um direito real, menor, de gozo, sobre coisa alheia ([1]), valendo erga omnes e que se constitui por negócio jurídico unilateral, sujeito a escritura pública (artº 6º n.º 1 do DL 275/93 na redacção do DL 180/99 e 4º n.º 1 do D.L. 130/89).

Por isso a lei (artigo 23.º, n.º 1, do DL 275/93) refere, de forma expressa e que, não suscita especiais dificuldades interpretativas, que "o crédito por prestações ou indemnizações devidas pelo titular do direito real de habitação periódica e respectivos juros moratórios goza de privilégio creditório imobiliário sobre este direito, graduável após os mencionados nos artigos 746.º e 748.º do Código Civil".

Por outro lado o artº 61º do referido diploma legal estipula que a transmissão do direito real de habitação periódica é isenta do imposto municipal de sisa, actual IMT.

Ora, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, o referido tributo só incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis (artigo 1.º do CIMSIISSD e 2.º do CIMIT).

Temos pois por assente que o Direito Real de Habitação Periódica é um direito menor de gozo sobre coisa imóvel que, por isso, fica sujeito à disciplina das coisas imóveis, de acordo com o disposto no artigo 204.º n.º 1, alínea d) do CC (consideram-se como imóveis os direitos inerentes aos imóveis).

7.2 Natureza do privilégio creditório legal atribuído aos proprietários das unidades de alojamento sujeitas ao Direito Real de Habitação Periódica

Como se viu, de harmonia com o artigo 23.º, n.º 1, do DL 275/93, crédito por prestações ou indemnizações devidas pelo titular do direito real de habitação periódica e respectivos juros moratórios goza de privilégio creditório imobiliário sobre este direito, graduável após os mencionados nos artigos 746.º e 748.º do Código Civil.

A questão também suscitada no presente recurso é a de saber qual a natureza deste privilégio creditório, designadamente se se trata de um privilégio imobiliário geral ou especial.

A Fazenda Pública sustenta que existe uma lacuna na lei, quanto ao tipo de incidência do privilégio creditório de que gozam os créditos devidos pelo titular do Direito Real de Habitação Periódica e que, na integração desta lacuna, nos termos do art.º 10.º do Código Civil, deverá ser aplicado o regime do art.º 749.º, onde se inserem os privilégios com incidência geral, em detrimento do regime de excepção previsto nos art.º 751.º do CC (que se refere exclusivamente aos créditos imobiliários com incidência especial elencados no art.º 748.º);

Esta argumentação não deve colher, porque carece de razão legal.

Vejamos.

O Código Civil consagrava no seu artº 735º, n.º 3 o princípio de que os privilégios imobiliários eram sempre especiais.

Porém, com a redacção introduzida pelo Dec.-Lei 38/2003, de 08.03 a norma em causa passou a ter a seguinte redacção: «Os privilégios imobiliários estabelecidos neste Código são sempre especiais».

No âmbito do Código Civil os privilégios imobiliários tipicamente especiais – restringem-se aos créditos por determinadas despesas de justiça (art. 743º) e por contribuição autárquica e impostos sobre transmissão (art. 744.º).

Porém posteriormente foram introduzidas em diplomas posteriores outras hipóteses, maxime para segurança de créditos de entidades públicas relacionados com projectos e obras de renovação urbana, operações de loteamento e aquisição de habitação, fomento florestal ou agrícola e ainda contribuições do regime geral de previdência, créditos emergentes do contrato individual de trabalho, assim como a propósito do direito real de habitação periódica ([2])

Os privilégios imobiliários especiais caracterizam-se por incidirem, no momento da constituição do crédito cujo cumprimento asseguram, sobre coisas certas e determinadas.

Ora, como bem referem a recorrida e o MP neste Tribunal, dada a inexistência de uma distinção legal entre privilégios imobiliários gerais e especiais, a doutrina preencheu tal lacuna, recorrendo à distinção existente no Código Civil entre privilégios mobiliários gerais e especiais (António Menezes Cordeiro, Direito das Obrigações, 2.º volume, 1994, reimpressão, Editora AAFDL, página 500.IV).

Assim, o privilégio imobiliário será geral quando abrange o valor de todos os bens imóveis existentes no património do devedor à data da penhora ou de acto equivalente.

Tal privilégio será especial quando incide, apenas, sobre o valor de determinados bens imóveis.

No caso o privilégio imobiliário estatuído no artigo 23.º/1 do DL 275/93, de 5 de Agosto só pode ser qualificado como tipicamente especial, uma vez que apenas incide sobre aquele direito.

Trata-se, aliás, de entendimento acolhido na doutrina.

Com efeito, também neste sentido referem Salvador da Costa (O Concurso de Credores, 2ª edição, Almedina, pags. 211/212) e Miguel Lucas Pires (Dos Privilégios Creditórios, ed. Almedina, pag. 338) e Mário Júlio de Almeida Costa (ob. citada, pags. 903/904) que, no quadro dos direitos de crédito garantidos por privilegio imobiliário especial previstos em leis avulsas, se conta o do titular do direito real de habitação periódica sobre esse direito, a graduar a seguir aos créditos mencionados nos artigos 746.º e 748.º do Código Civil.

Neste contexto, considerando que de acordo com o disposto nos artigos 108.º do CIRC e 111.º do CIRS, os créditos relativos a tais impostos gozam de privilégio mobiliário e imobiliário, geral, sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora, relativamente aos últimos três anos e que os créditos relativos ao IVA gozam, apenas, de privilégio mobiliário geral, nos termos do disposto no artigo 736.º do Código Civil, o órgão de execução fiscal não podia graduar os créditos relativos ao Direito Real de Habitação Periódica em paridade com os créditos inerentes aos tributos referidos, mas sim em primeiro lugar.

A sentença recorrida, que assim decidiu, não merece censura e deve ser confirmada, pelo que improcedem as alegações de recurso.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Isabel Marques da Silva.*

([1]) *Vide, neste sentido, Ac. do STJ de 09.07.2003, recurso 4B074, in www.dgsi.pt e Manuel Faustino, IRS, De reforma em reforma, Áreas Editora, pags. 26 e seguintes.*

([2]) *Neste sentido Mário Júlio de Almeida Costa, Direito das Obrigações, 9ª edição, Almedina, páginas 903/904.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Competência da Estradas de Portugal EPE para a liquidação da taxa de publicidade pela fixação de publicidade à margem da Estrada nacional.

Sumário:

Com a entrada em vigor da lei 97/88 de 17 de Agosto a competência para o licenciamento da afixação da publicidade fora da zona "non aedificandi" é agora das câmaras municipais, na área de jurisdição de cada um dos municípios limitando-se a Estradas de Portugal a emitir prévio parecer que, embora vinculativo e obrigatório, não deixa de ser mero trâmite no procedimento de licenciamento.

Processo n.º 1206/13-30.
Recorrente: A……, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF de Coimbra que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por A……. Ldª contra a liquidação da taxa no valor de €13 629,60 efectuada pela Direcção de Estradas de Coimbra da EP Estradas de Portugal EP veio a impugnante dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

"I - De acordo com o princípio da legalidade previsto no artigo 8º da LGT a liquidação e a cobrança de tributos bem como as regras de procedimento tributário estão subordinadas à pré-existência de instrumento normativo que confirme os termos de actuação.

II - A lei não prevê a liquidação e cobrança do tributo que a EP pretende fazer valer, muito menos prevê que a EP possa cobrar com base na mera constatação física da existência de um painel de publicidade o que consubstancia violação do princípio da legalidade porque se traduz na cobrança sem suporte em qualquer previsão legal e à margem do procedimento para licenciamento que ocorre junto do Município.

Deve dar-se provimento ao recurso."

Contra alegou a Fazenda Pública assim concluindo:

"1º A EP -Estradas de Portugal SA é competente para cobrar taxas de publicidade.

2º Compete à EP relativamente às infra-estruturas rodoviárias nacionais que integram o objecto da concessão zelar pela manutenção permanente de condições de infra-estruturação e conservação e de salvaguarda do estatuto da estrada que permitam a livre e segura circulação – cfr. n.º 1 do artigo 10º do DL 374/2007 de 07 Novembro.

3º As infra-estruturas rodoviárias nacionais que integram o domínio público rodoviário do Estado e que estejam no regime de afectação ao trânsito público ficam nesse regime sob administração da EP cfr n.º 1 do artigo 8º do DL 374/2007 de 07 Novembro.

4º Relativamente aos termos em que poderão ser colocados objectos de publicidade especifica a alínea f) do n.º 1 do artigo 8º do DL 13/71 de 23 de Janeiro que se encontra proibida a construção, estabelecimento, implantação ou quaisquer objectos de publicidade a menos de 50 metros do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais.

5º Ora o conceito de publicidade urbano serve assim um meio de definição das zonas ou áreas para a permissão ou não de afixação ou inscrição de publicidade.

6º Trata-se do estabelecimento de regras associadas ao licenciamento propriamente dito mantendo-se as competências gerais das entidades envolvidas (EP SA e Municípios).

7º As delimitações dessas competências estão definidas no DL 13/71 de 23 de Janeiro (no n.º 1 do artigo 1º) vem afirmar que a "afixação ou inscrição de mensagens publicitárias depende do licenciamento prévio das autoridades competentes "sendo que o n.º 2 do mesmo artigo vem estatuir expressamente o âmbito de competências das câmaras municipais cingindo a sua competência à prossecução de objectivos de "salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental (como seja a verificação de desconformidades com os instrumentos de ordenamento do território.)

9º Cabendo às restantes autoridades competentes elencadas no n.º 2 do artigo 2º o licenciamento sob as suas áreas de competência mediante a emissão de parecer prévio depreendendo-se que no que respeita à afixação de publicidade a coordenação e gestão dos licenciamentos das várias entidades com jurisdição cabe aos municípios sem obviamente esvaziar os poderes das restantes autoridades competentes.

10º O Dec-Lei n.º 25/2004 de 24 Janeiro considera o Dec-lei 13/71 de 23 Janeiro em vigor ao dar nova redacção ao seu artigo 15, actualizando as taxas naquele previstas e ao fixar a produção dos seus efeitos.

11º Facto igualmente corroborado em 2006 já que o legislador através do DL 175/2006 de 28 de Agosto alterou o artigo 8º do DL 13/71 o que significa que considera este diploma em vigor.

12º De modo algum o legislador diminuiu a participação da EP SA mantendo em definitivo a necessidade de produção de parecer prévio (nº 2 do artigo 2º da Lei 97/88 de 17 de Agosto.

13º E a atribuição da competência aos municípios é "sem prejuízo de intervenção de outras entidades (nº 2 do artigo 1º da lei 97/88 de 17 Agosto).

14º A competência da EP SA é específica em relação aos municípios relativamente à área de jurisdição genérica atribuída aos municípios.

15º A Lei 97/88 referida teve o incisivo e simples objectivo de instituir o regime geral sobre a fixação de publicidade não se procurando submeter à competência dos municípios matérias tão importantes como as correlacionadas com a segurança das vias rodoviárias.

16º Como bem decidiu o Supremo Tribunal Administrativo as normas legais do DL 13/71 de 23/01 (artigos 10º, 12º, 13º, 15º e 17º) são complementares da Lei 97/88 de 17 de Agosto, não se encontrando tacitamente revogadas com a entrada em vigor da Lei.

17º Como decidiu o STA "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara que tem de ser precedido de um parecer prévio da EP quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade mas sim autorizar a sua fixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação diferentes.

18º "A aprovação ou licença concedida pela EP para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71 de 23/01 corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do artigo 2º da Lei 97/88 de 17 Agosto sendo de carácter vinculativo e obrigatório Ac do STA no processo 0243 de 25 06 2009 e Acórdão n.º 244/09.

19º O licenciamento da publicidade está sujeito à observância dos critérios legalmente previstos (nº 1 do artigo 4º da lei 97/88 citada).

20º A intervenção da EP nestes procedimentos foi expressamente acautelada e mantida pelo artigo 13 do DL 43/2011 de 01 Abril e n.º 2 do artigo 2º da Lei 97/88.

21º Por isso o DL n.º 105/98 de 24 Abril diferentemente regula, em termos gerais, a afixação de publicidade na proximidade das estradas nacionais.

22º O n.º 2 do artigo 6º do DL 105/98 de 24 de Abril refere que essa regulação não prejudica as competências próprias da Junta Autónoma das Estradas.

23º Não há norma legal que revogue expressamente o DL 13/71 sendo de assinalar as alterações do artigo 15 do DL 13/71 pelo DL 25/2004 de 24 Janeiro e o DL 83/2008 que mostram que o legislador manteve os seus preceitos em vigor.

24º A competência atribuída à EP pela alínea c) do n.º 1 do artigo 10 do DL 13/71 de 23 Janeiro nunca foi formalmente revogada.

25º A competência para a liquidação e cobrança da taxa está prevista na alínea j)do n.º 1 do artigo 15 do DL 13/71 de 23 Janeiro.

26º A sentença não merece por isso censura.

Deve ser negado provimento ao recurso".

O Mº Pº neste Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso e pela procedência da impugnação.
Colhidos os vistos cumpre decidir
FUNDAMENTAÇÃO:
De facto:
Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada:
1 - A impugnante dedica-se entre o demais à exploração de espaços publicitários.
2 - A impugnante explora comercialmente e para efeitos publicitários a empena de um dos edifícios da Fábrica de curtumes situada na …….. mediante a afixação de uma tela impressa.
3 - Para o efeito afixou no dito espaço anúncios publicitários alusivos ao Centro Comercial ……..
4 - Tendo instruído junto da Câmara municipal de Coimbra o respectivo procedimento de licenciamento foi-lhe atribuído o alvará n.º 04/2006 de 2006 01 03 e liquidada a taxa no valor de € 14520,00 a qual foi paga.
5 - Através do oficio n.º 41708 de 2006 03 22 a Direcção de Estradas de Coimbra da Estradas de Portugal E.P.E notificou a administração do Centro Comercial …… de que era devida à Direcção de Estradas a taxa de €56,79 m2 ou fracção de tabuletas ou objectos de publicidade nos termos da alínea j) do artigo 15 actualizada pelo DL 25/2004 de 24 Janeiro. Face ao acima exposto e constatando-se que V. possuem afixada a publicidade equivalente a 240m2 referida em epígrafe em zona sujeita a autorização desta entidade sem que hajam efectuado o pagamento da taxa devida notifico V para no prazo de 20 dias a contar da recepção deste ofício liquidarem a taxa de €13629,60.
6 - Por fax recebido em 2006 03 27 a Gestão de B…….. SA remeteu a C……. o ofício referido em 5.
7 - A impugnação deu entrada no TAF de Coimbra em 2006 04 24.
De direito:
Face à factualidade dada como provada o mº juiz do Tribunal "a quo" considerando ser competente para a liquidação e cobrança a da taxa impugnada a Estradas de Portugal EPE, não se verificando os restantes fundamentos de impugnação da taxa, julgou improcedente a impugnação e manteve a liquidação impugnada.
A recorrente discorda desta decisão porque entende que a Estradas de Portugal EPE não está legalmente habilitada a liquidar e cobrar a taxa em causa.
A recorrida pugna pela manutenção do decidido alegando que a competência para a liquidação lhe advêm do Dec Lei 13/71 de 23 de Janeiro que não foi revogado expressa ou tacitamente sendo que a Lei 97/88 não lhe retirou tal competência antes a manteve na medida em que exige parecer prévio obrigatório da recorrida para poder ser autorizado a afixação de publicidade.
A questão da não competência da Estradas de Portugal para liquidar e cobrar as taxas devidas pela afixação de publicidade fora da zona "non aedificandi" das estradas nacionais foi já objecto de múltiplas decisões quer da Secção do Contencioso Tributário quer da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal todas no sentido de que com a entrada em vigor da lei 97/88 de 17 de Agosto a competência para o licenciamento da afixação da publicidade fora da zona "non aedificandi" é agora das câmaras municipais, na área de jurisdição de cada um dos municípios limitando-se a Estradas de Portugal a emitir prévio parecer que embora vinculativo e obrigatório não deixa de ser mero trâmite no procedimento de licenciamento, licenciamento que fora da zona "non aedificandi" é da competência exclusiva do município respectivo.
Porque como já referimos a questão já foi por demais debatida nesta Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal limitamo-nos a chamar à colacção o acórdão nº999/14 de 29 10 2004 que na parte que interessa passamos a transcrever:
"Questão objecto de recurso:
1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da Estrada nacional….
Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções
Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no proc. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária Estradas de Portugal SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente EP- Estradas de Portugal, SA., para liquidar taxas pela "afixação ou inscrição de mensagens publicitárias", ocorre que:

«O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da "zona da estrada" (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada "zona de protecção à estrada" (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi);

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)".

O art. 8º, sob a epígrafe, "Proibições em terrenos limítrofes da estrada", dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de "Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares."

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a "Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva".

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que "Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe "Regime de licenciamento", refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, "A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza."

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que lex specialis derrogat legi generali ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, "se outra for a intenção inequívoca do legislador" (cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que "o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes."

Concluindo-se que "(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório" (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)".

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos.

Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres "enquanto avaliações jurídicas ou técnicas", são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que "os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes".

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes "administrativos" ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem "o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa", destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir "direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal".

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos dos disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.

DECISÃO:

Porque concordamos com a doutrina exposta que se aplica igualmente na situação em apreço acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e em substituição julgar procedente a impugnação e anular a liquidação impugnada.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias.

Lisboa, 26 de Novembro 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Dulce Neto – Ascensão Lopes.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Oposição. Inexigibilidade da dívida exequenda. Notificação da liquidação por carta registada.

Sumário:

I — A regra no domínio das notificações relativas a IRS é que estas sejam efectuadas por mera carta registada (cfr. o n.º 3 do artigo 149.º do CIRS), apenas se efectuando através de carta registada com aviso de recepção as notificações a que se refere o artigo 66.º (do CIRS), ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto previstos no artigo 65.º daquele Código.

II — Resultando do probatório que a Administração Tributária procedeu à notificação da liquidação de IRS e de juros compensatórios, por cartas registadas efectivamente entregues no domicilio fiscal da recorrente, no prazo de caducidade, não se verifica o fundamento de oposição à execução previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea e) *do CPPT.*

Processo n.º 1383/13-30.
Recorrente: A……..
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A……, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do TAF de Aveiro que julgou improcedente a oposição à execução fiscal por ela deduzida contra dividas de IRS, referente ao ano de 2007, no montante de € 208 423,65, que corre termos no Serviço de Finanças da Feira sob o n.º 0094201201007181.

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

«A- Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mº Juiz do TAF de Aveiro que julgou a Oposição improcedente, por considerar ter-se verificado validamente efetuada a notificação do ato tributário de liquidação relativo ao IRS/07. Decisão com a qual não pode, naturalmente, a Oponente concordar.

B- A Recorrente recebeu a nota de citação na qual constava uma importância a pagar a titulo de IRS do ano de 2007. Tal valor seria alegadamente suportado no n.º Doc. Origem ou n.º Liquidação 11021000464000011207 51 e Certidão 2012/0060853 de 24-01-2012 da 41 não tendo, até essa data, sido validamente notificada do acto de liquidação que deu origem à dívida tributária e mediatamente baseia a presente citação execução.

C- Acresce que também, a Oponente não recebeu a notificação para o exercício do direito de audição, como foi aventado na Contestação e considerado na sentença.

AUDIÇÃO PREVIA

D- Com efeito, consta dos autos que a Administração Fiscal enviou à contribuinte, ora Oponente, uma cada registada para exercício do direito de audição, remetida para: "Quinta …....., 4520- ……. São João de Ver."

A qual "só por milagre", poderia chegar ao seu domicilio, porquanto como se referiu em requerimento de 06/11/2012 e se pode ver pelo documento, então, junto, a "Quinta ……", (entretanto urbanizada), tinha nessa altura dezenas de ruas com centenas de pessoas lá residentes.

E- Como se sabe, a liquidação, como acto de eficácia externa que é, tem de ser notificada aos interessados, mediante uma comunicação oficial e formal, na forma prevista na lei, de acordo com a imposição do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, e a sua falta tem como consequência Legal a ineficácia do acto.

Por isso, na concretização desse imperativo constitucional, o n.º 1 do artigo 36.º do CPPT estabelece que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

e

F- É, também, sabido, que recai sobre a Administração Tributária o ónus da prova dos pressupostos de que depende o seu direito de exigir a obrigação tributária (art. 342.º n.º 1, do Código Civil, designadamente que houve uma notificação validamente efectuada ou foi atingido o fim por ela visado de transmitir aos destinatários o teor da liquidação.

G- Tem, pois, no caso, pelas considerações aduzidas, de valorar-se processualmente a favor da Oponente a dúvida, (se é que existe!) sobre se a carta enviada chegou ao seu conhecimento, o que se reconduz que tudo se passe, para efeitos deste processo, como se tal notificação de audição previa não tivesse ocorrido.

H- Não tendo por verificada validamente efectuada a notificação para o exercício do direito de audição, a forma legal de notificação do acto tributário de liquidação teria que ser a carta registada com aviso de receção, nos termos do n.º 1 do artº 38º do CPPT….o que se não verificou.

I- Ou seja, face a tal constatação, jamais a Exmo. Juiz poderia considerar como validamente notificado o acto tributário de liquidação…como considerou.

J- Pois, não tendo sido demonstrado que a empresa tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, a forma legal de notificação teria que ser a carta registada com aviso de receção nos termos do n.º 1 do artº 38º do CPPT... E, assim sendo, teria que ser seguido o procedimento previsto nos nºs. 5 e 6 do artº 39º do mesmo diploma, que, obviamente, não teve lugar.

DE TODO O MODO, SEM PRESCINDIR,

L- Atento o regime da perfeição das notificações, ainda que se considerasse, por mera conjugação de raciocínio, que era a carta registada simples a exigível, ainda assim, não podia ter-se como funcionante a presunção prevista no n.º 1 do artº 39º do CPPT e, nessa razão, considerar a notificação como validamente efectuada, como conclui o Exmo. Juiz a quo.

M- Como assim, perante o quadro fáctico em que se desenrolou a ação, conjugado com o entendimento jurisprudencial dominante, é manifesto que não pode ter-se por presumida - muito menos validamente efetuada - a notificação à Recorrente da liquidação da qual emerge a obrigação exequenda, ao contrario do que foi considerado na sentença de que recorre.

N- Ora a eficácia de um acto como o enunciado depende da sua valida notificação com a respectiva fundamentação e, sem tal notificação integral, o acto não será eficaz em relação ao notificado – art.. 77º, 6 da LGT e 36 n.º 1 do CPPT. (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, pag. 228) e,

O- Constatada a ineficácia do acto ressalta, em consequência, a inexigibilidade da obrigação por ele constituída, resultando em fundamento de oposição á execução nos termos da alínea e) do art. 204º do CPPT.»

2 – Não houve contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto neste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por considerar que resulta manifesto dos autos que a recorrente foi devidamente notificada da liquidação exequenda, pelo que não se verifica o invocado fundamento de oposição à execução (inexigibilidade), nos termos do disposto no artigo 204.º/1/ i) do CPPT.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) Com base em certidão de dívida relativa a liquidações de IRS do ano de 2007 (€ 183 372,72) e juros compensatórios (€ 25 075,93), tudo no montante global de € 208 423,65 e com datas limite de pagamento até 02/01/2012, no Serviço de Finanças da Feira 1 foi instaurado em 24/01/2012 contra a aqui Oponente A…… o processo de execução fiscal nº0094201201007181 (fls. 15 a 17 dos Autos);

B) As liquidações adicionais foram efectuadas na sequência de correcções determinadas pela inspecção tributária após acção inspectiva em que ocorreu notificação para exercício do direito de audição previsto nos artigos 60º da LGT e 60º do RCPIT levado ao conhecimento da aqui Oponente pela carta registada no CTT sob os n.º RC 9034 3430 6 PT, emitida em 10/10/2011 (fls. 60 a 62 dos Autos);

C) A notificação identificada em B) foi remetida para o domicilio da Oponente sito à Quinta …….., 4520-…….., São João de Ver, Santa Maria da Feira constante da base de dados da Administração Fiscal e que se manteve inalterado até 16/11/2011 (fls. 60 e 63 a 72 dos Autos);

D) A liquidação n.º 20115005120544 referente a IRS de 2007 efectuada em 14/11/2011 foi notificada à Oponente por carta registada sob o n.º RY548230735PT emitida em 23/11/2011 foi enviada em 28/11/2011 para o domicilio da Oponente, constando da pesquisa de objectos disponível na página dos CTT a menção a entrega conseguida em 30/11/2011 (fls. 19, 22, 42 e 49 dos Autos);

E) A demonstração de liquidação n.º 201100001983222 referente a Juros Compensatórios de IRS de 2007 efectuada em 23/11/2011 foi notificada à Oponente por carta registada sob o n.º RY548237720PT emitida em 23/11/2011 foi enviada em 28/11/2011 para o domicílio da Oponente, constando da pesquisa de objectos disponível na página dos CTT a menção a entrega conseguida em 29/11/2011 (fls. 19,21,41 e 50 dos Autos);

F) A demonstração de acerto de contas, reduzindo a dívida de € 209 794,69 para € 208 342,65 foi notificada à Oponente por carta registada sob o n.º RY548103524PT emitida em 23/11/2011 foi enviada em 30/11/2011 para o domicílio da Oponente, constando da pesquisa de objectos disponível na página dos CTT a menção a entrega conseguida em 30/11/2011 (fls. 19,20,43 e 51 dos Autos);

G) As notificações identificadas em D), E) e F) foram remetidas para o domicilio da Oponente sito à R …….. ……., Quinta …….., 4520- …….., São João de Ver, Santa Maria da Feira constante da base de dados da Administração Fiscal na sequência de comunicação de alterações aos serviços efectuada em 17/11/2011 (fls. 41 a 43 e 73 a 82 dos Autos);

H) A oponente foi citada em 07/02/2012 (fls. 18 dos Autos);

I) A presente Oposição deu entrada no Serviço de Finanças da Feira 1 em 28/02/2012 (fls. 4 dos Autos);

6. Do mérito do recurso

A questão objecto de presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a decisão recorrida que julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pela recorrente, por considerar que não se verificou o único fundamento de oposição invocado: falta de notificação da liquidação de IRS que deu origem à dívida exequenda susceptível de determinar a ineficácia desse acto de liquidação e a inexigibilidade da dívida exequenda (al. e) do n.º 1 do art.º 204 do CPPT).

Para assim decidir, considerou a sentença do TAF de Aveiro que dispondo o artigo 39º n.º 1 do CPPT que as notificações efectuadas nos termos do n.º 3 do artigo anterior se presumem feitas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil, tal presunção não foi ilidida pela oponente, que em momento algum invocou qualquer facto impeditivo da sua recepção, e foi até desmentida pela informação postal remetida pelo Serviço de Finanças e incorporada no autos, confirmativa da recepção das notificações no seu domicílio, conforme menção de "*entrega conseguida"*.

Por isso julgou integralmente cumpridas pela Administração Fiscal as formalidades legalmente exigíveis para a notificação das liquidações em causa, presumindo o seu efectivo recebimento em 02/12/2011, e considerou improcedente a alegação da oponente quanto à inexigibilidade da dívida exequenda relativa ao IRS de 2007.

Não conformada, defende a recorrente que não tendo sido validamente efectuada a notificação para o exercício do direito de audição - porque a carta registada para o efeito foi enviada com o endereço incompleto - a forma legal de notificação do acto tributário de liquidação teria que ser a carta registada com aviso de recepção, nos termos do n.º 1 do artº 38º do CPPT, o que se não verificou.

E que assim, face a tal constatação, jamais o Tribunal a quo poderia considerar como validamente notificado o acto tributário de liquidação, como considerou.

Esta argumentação não deve obter acolhimento, já que, a nosso ver, carece de razão legal.

Vejamos.

6.1 Da validade da notificação da liquidação de IRS que deu origem à dívida exequenda.

No caso em apreço as dívidas exequendas referem-se a liquidações de IRS e juros compensatórios relativas ao ano de 2007.

O art. 149º do CIRS estabelece regras especiais sobre as notificações relativas a IRS.

Com efeito a regra no domínio das notificações relativas a IRS é que estas sejam efectuadas por mera carta registada (cfr. o n.º 3 do artigo 149.º do CIRS), apenas se efectuando através de carta registada com aviso de recepção as notificações a que se refere o artigo 66.º (do CIRS), ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto previstos no artigo 65.º daquele Código.

Assim notificação da liquidação de IRS que deu origem à dívida exequenda devia ter sido feita por simples carta registada, nos termos do disposto no referido normativo, não sendo necessária a carta registada com A/R.

Ora, resulta do probatório [alíneas D) a G)] que a Administração Tributária procedeu à notificação da liquidação de IRS, juros compensatórios e, bem assim, da demonstração de acertos de contas, através de cartas registadas, efectivamente entregues no domicílio fiscal da recorrente.

Facto que, como bem se evidenciou na sentença recorrida, resulta até da informação postal remetida pelo Serviço de Finanças e incorporada nos autos, confirmativa da recepção das notificações no domicílio da recorrente e com menção de "*entrega conseguida"*.

Nos termos do disposto no artigo 39.º/1 do CPPT a notificação presume-se feita no 3.º dia posterior ao do registo ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

Por outro lado, e como vimos, resulta com clareza dos autos que a recorrente não ilidiu essa presunção, estando até demonstrado que as notificações foram efectivamente entregues no domicilio fiscal da recorrente.

Neste contexto é manifesto que a recorrente foi devidamente notificada da liquidação exequenda no prazo de caducidade, pelo que não se verifica o alegado fundamento de oposição à execução previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

6.2 Da notificação para o exercício do direito de audição.

A recorrente invoca também que não foi validamente efectuada a notificação para o exercício do direito de audição, alegando que a carta registada para o efeito foi enviada com o endereço incompleto.

Esta argumentação é, no entanto, juridicamente irrelevante na situação em apreço.

Com efeito, seria relevante se carta registada que lhe foi enviada para o exercício do direito de audição tivesse sido devolvida, ou se a recorrente tivesse logrado refutar a presunção decorrente do art. 39º do CPPT, de acordo com o qual as notificações por carta registada se presumem feitas no terceiro dia posterior ao do registo ou primeiro dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

Nesse casos sim a notificação do acto final da liquidação de IRS não poderia deixar de ser efectuada por carta registada com A/R (artº 38º, ns. 1 e 3 do CPPT).

Porém, como resulta do probatório (pontos B e C), tal notificação para o exercício do direito de audição foi remetida para o domicilio da Oponente sito à Quinta …….., 4520-……., São João de Ver, Santa Maria da Feira constante da base de dados da Administração Fiscal e que se manteve inalterado até 16/11/2011 (fls. 60 e 63 a 72 dos Autos).

Sendo que só em 17/11/2011, na sequência de comunicação de alterações à Administração Fiscal, o domicilio da oponente, constante da respectiva base de dados passou a ser a R ……. …….., Quinta ……., 4520- …….., São João de Ver, Santa Maria da Feira(cf. ponto G do probatório).

Ora, de harmonia com o disposto no art. 19º, n.º 2, da LGT, na redacção então vigente ([1]), "É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária".

Por sua vez, dispõe o n.º 3 do art. 19º da LGT que "É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração fiscal".

Dos preceitos mencionados resulta que impende sobre os sujeitos passivos a obrigação legal de comunicarem o respectivo domicílio fiscal à Administração tributária, enquanto lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres fiscais, bem como quaisquer alterações do mesmo.

Por conseguinte, e como bem se ponderou na sentença recorrida, a alegada insuficiência do domicílio fiscal da oponente, em momento anterior ao da remessa das notificações efectuadas, apenas à própria poderá ser imputada já que apenas em 17.11.2011 promoveu a actualização do mesmo junto da Administração Tributária.

Pelo que fica dito improcedem todos os fundamentos do recurso, sendo que a sentença recorrida não merece censura.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Dulce Neto.*

([1]) *Anterior à lei 64-B/2001, de 30 de Dezembro.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Condenação em custas em processo de execução por coimas instaurado contra sociedade dissolvida antes de recebido o processo de oposição deduzido pelo revertido.

Sumário:

I — Visando o processo de oposição a extinção da execução pela procedência de alguns dos fundamentos de oposição previstos no artigo 204 do CPPT poder-se-ia afirmar em consonância com o n.º 1 do artigo 450 do CPC que, sendo fundada a oposição e não tendo a oposição sido julgada por circunstâncias supervenientes. a condenação nas custas se enquadrava neste preceito e não mereceria reparo.

II — Todavia se tivermos em conta o instituto da responsabilidade subsidiária em direito fiscal, as circunstâncias da sua efectivação e o facto de a oposição em sede de execução fiscal dever ser entendida como uma verdadeira contestação à pretensão do exequente e ainda que a condenação em custas assenta no pressuposto de que as custas da oposição devem ser suportadas por quem a elas deu causa, não podemos deixar de considerar que tendo a Fazenda Pública revertido a execução sabendo já da dissolução da sociedade devedora o responsável pelo seu pagamento não pode deixar de ser a Fazenda Publica

Processo n.º 1569/13-30.
Recorrente: Fazenda Publica.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A……., identificado nos autos, deduziu no TAF do Porto, oposição à execução fiscal que lhe foi movida, enquanto revertido da Sociedade B……., Lda., com vista à cobrança coerciva da quantia de 32.609,92 euros, tendo a final requerido que fosse decretada a ilegalidade da reversão e declarada extinta a execução.

2. Naquele Tribunal julgou-se extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, tendo subjacente a informação do Chefe das Finanças de que o PEF se encontra extinto por anulação.

3. Não se conformando na parte referente à condenação em custas, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este Supremo, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença proferida nos presentes autos, que julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artº 287º, alínea e) do CPC, "ex vi" artº 2º, alínea e) CPPT, tendo por base a informação (ofício n.º 353/1902-30, de 2013/01/11, a fls. 168 a 175 dos autos) prestada pelo órgão de execução fiscal — Serviço de Finanças de Vila do Conde (SF), dando conta de que o PEF se encontra extinto por anulação determinada por despacho datado de 2013/01/09.

B. Conclui o Tribunal "a quo" que "o Chefe de serviço de finanças adjunto de Vila do Conde veio aos autos informar que o Processo de execução fiscal n.º 1902200301012126 e apensos (...) se encontra extinto por anulação, tendo subjacente o despacho do chefe de finanças datado de 09 de Janeiro de 2012, que decidiu que o PEF deve ser extinto por anulação da (s) certidão (ões) de dívida, sendo que disso beneficia o Oponente, pois que é revertido no âmbito desse PEP.

C. Julgou, assim, o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, condenando a Fazenda Pública nas custas do processo, "por a elas ter dado causa - Cfr. artigo 450º, n.º 3 - parte final - do CPC, e artigos 11.º n.º 1 e 13, ambos do RCP".

D. Acontece que, não se conforma a Fazenda Pública com a sua condenação em custas, atendendo a que a ocorrência da inutilidade superveniente da lide dos presentes autos adveio da anulação dos PEF ora controvertidos, em virtude da dissolução e encerramento da liquidação da sociedade devedora originária.

E. Efectivamente, o PEF foi declarado extinto, por despachos de 2013/01/09, em virtude da anulação das respectivas certidões de dívida, por "morte do infractor", em conformidade com o disposto nos artºs 61º, 62º e 65º do RGIT e 176º, nº2, alínea a) do CPPT, tendo esta anulação por base o facto de ter ocorrido o registo oficioso, por parte da Conservatória do Registo Comercial, do encerramento e liquidação da sociedade devedora originária e os PEF visarem a cobrança de dívidas relativas a Coimas Fiscais.

F. Aquando do registo da dissolução e encerramento da liquidação de uma sociedade na competente Conservatória do Registo Comercial, o sistema informático da AT (Gestão de Contribuintes) gera automaticamente a cessação de actividade da sociedade, em resultado da comunicação efectuada pelo WebService do Ministério da Justiça.

G. Os PEF controvertidos foram instaurados entre 2006 e 2008, tendo prosseguido os seus termos para cobrança da dívida exequenda, nomeadamente com a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, como é o caso do aqui oponente, ocorrendo a citação do impetrante para a reversão em 2011/08/17, o qual veio intentar os presentes autos em 2011/09/29.

H. Pese embora o facto da sociedade devedora originária ter declarada insolvente em 2009/11/10 (com trânsito em julgado em 2009/12/14 e encerramento do processo em 2009/12/21), à data da elaboração, pelo SE, da informação a fls. 86 dos autos, datada de 2011/05/18, ainda não havia sido comunicada à AT a sua cessação da actividade, quer para efeitos de IVA, quer para efeitos de IRC.

I. Estabelece o artº 446º do CPC que deverá ser condenada em custas a parte que a elas houver dado causa, considerando-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for, dispondo o n.º 1 do artº 450º do CPC que quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

J. Prevê ainda o nº3 do artº 450º do CPC que, nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas,

K. considerando-se, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente (nº 4 daquele preceito).

L. A douta sentença de que ora se recorre decidiu condenar a Fazenda Pública pelas custas do processo, justificando esta condenação com o disposto no artº 450º, n.º 3 do CPC, porque entendeu que a elas deu causa, entendendo a Fazenda Pública, com o respeito devido por melhor opinião, que in casu não poderá ser condenada no pagamento das custas processuais, porquanto a circunstância superveniente ocorrida - extinção do infractor (dissolução da sociedade) - não lhe é imputável.

M. Sobre a responsabilidade pelas custas do processo numa situação semelhante à dos autos pronunciou-se o STA, por Acórdão de 2011/09/21, processo n.º 0779/11, na senda do qual o artº 450º, n.º 3, do CPC, "estabelece a regra para os casos, como o «sub judice», em que a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide resulte de circunstâncias que não as referidas nos dois primeiros números do artigo: paga as custas o autor, a menos que a impossibilidade ou inutilidade seja imputável ao réu, caso em que este responde pelas custas.

Assim, nesses casos, as custas ficam a cargo do autor, independentemente de o facto que provoca a inutilidade ou impossibilidade lhe ser ou não imputável, a menos que o seja ao réu. O autor é sempre responsável pelas custas quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável (Naquela que se nos afigura a melhor interpretação, a responsabilidade do réu pelas custas depende exclusivamente da imputabilidade objectiva do facto que determine a inutilidade superveniente, não se exigindo uma imputação subjectiva, traduzida na eventual censura ético-jurídica (culpa) pela verificação desse facto.).

Essa regra é aplicável ao processo tributário ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal".

N. No caso sub judice, tendo a sociedade devedora originária sido dissolvida, foi determinada a extinção do procedimento contra-ordenacional e da obrigação do pagamento de coimas, nos termos do disposto nos artºs 61º, al, a), e 62º, ambos do RGIT e, consequentemente, foi declarada extinta a execução pelo órgão da execução fiscal, nos termos do disposto no artº 176º, n.º 2, alínea a), do CPPT, circunstância que determinou a inutilidade superveniente da lide.

O. Como resulta do citado acórdão do STA, a "extinção da execução fiscal opera «ope legis» (Cfr. art. 176.º do CPPT.) e a AT (rectius, o órgão da execução fiscal) limita-se a declará-la ao abrigo da competência que lhe é conferida pelo art. 10.º, n.º 1, alinea f), do CPPT e mediante aplicação, por analogia, do art. 270.º do mesmo código", importando indagar qual a causa mediata dessa extinção e a quem é imputável o facto que a determinou.

P. Como já se constatou, a execução fiscal foi julgada extinta porque, face à dissolução da sociedade, a obrigação de pagamento das coimas se extinguiu, em conformidade com o disposto no artº 62º do RGIT e artº 176º, n.º 2, alínea a), do CPPT, não se vislumbrando, sempre com o respeito devido pela decisão ora em análise, como imputar à Fazenda Pública a dissolução da sociedade,

Q. nem a responsabilidade pelas custas, atenta a regra prevista no n.º 3 do artº 450º do CPC.

R. Ao decidir como decidiu, é entendimento da Fazenda Pública que incorreu a douta sentença sob recurso em erro de julgamento de direito, por errónea subsunção dos factos ao ordenamento jurídico aplicável, maxime do artº 450º, n.º 3 do CPC,

S. razão pela qual deverá ser revogada e substituída por acórdão que declare e determine que a responsabilidade pelas custas não incumbe à Fazenda Pública.

Nestes termos,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências.

4. Não houve contra-alegações.

5. O magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 182 a 184, que declarou a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, na sequência da informação da extinção da execução fiscal, na parte relativa a custas, invocando vício de violação de lei, por ofensa ao disposto no artigo 450º, nº3, do Código de Processo Civil.

Entende a Recorrente Fazenda Pública que não pode ser responsável pelo pagamento das custas por a elas não ter dado causa, uma vez que a inutilidade da lide resulta de facto que lhe é estranho - dissolução da executada originária - e nestes casos as custas ficam a cargo do autor da acção, nos termos do nº3 do artigo 450º do Código de Processo Civil.

E termina pedindo que a sentença recorrida seja revogada e substituída por outra que ponha a cargo do oponente a responsabilidade pelas custas.

2. Com se alcança da decisão recorrida, o Mº. Juiz "a quo" fundamentou a condenação em custas da Fazenda Pública no disposto no artigo 450º, nº3, do Código de Processo Civil, e artigos 11º, n.º 1, e 13º do Regulamento das Custas processuais, considerando que a Fazenda Pública havia dado causa às mesmas.

Para se decidir pela condenação da Fazenda Pública nas custas do processo, o Mº. Juiz "a quo" considerou que o oponente havia deduzida oposição à execução fiscal, invocando além do mais que dizendo respeito a dívida exequenda a coimas, a mesma devia ter sido extinta na sequência da declaração de insolvência da devedora originária. E que por oficio datado de 11/01/2013 o senhor chefe de finanças tinha informado que, por seu despacho de 09/01/2012, proferido em cada um dos processos de execução fiscal, de que foram remetidas cópias, juntas a fls. 169 a 175, execução fiscal havia sido declarada extinta, por anulação da quantia exequenda.

E conforme se alcança do teor desse despacho e da informação que o precede e que dele faz parte, a declaração de extinção dos processos executivos foi determinada ao abrigo do disposto no artigo 176º, n.º 2, alínea a), do CPPT, na sequência do "registo do encerramento da liquidação".

Como resulta da alínea e) do artigo 141º do Código das Sociedades Comerciais, a sociedade dissolve-se pela declaração da falência de sociedade. As coimas objecto de cobrança coerciva na execução fiscal haviam sido aplicadas à sociedade "B……., Lda.", a qual foi declarada falida por sentença de 10/11/2009. É jurisprudência pacifica deste Supremo Tribunal Administrativo que «a dissolução, por declaração de falência (cfr. art.º 141º a 146º do CSC e 147º e segts. do CPEREF), da sociedade arguida de coima fiscal é, para os apontados efeitos de extinção do procedimento contra-ordenacional, das coimas e sanções pecuniárias acessórias e da eventual e respectiva execução fiscal, equivalente à morte do infractor (cfr. artigos 61º e 62º do RGIT, 193º e 194º do CPT, 260º n.º 2 alínea a) do CPT e 176º n.º 2 alínea a) do CPPT)» - acórdão do STA de 21/01/2003, proc. n.º 1895/02 (No mesmo sentido e entre outros os acórdãos do STA de 26/02/2003 e 12/01/2005, proc. n.º 1891/02 e proc. 1569/03).

Ora, independentemente de ter sido lavrado o registo oficioso do encerramento da liquidação por parte da Conservatória de Registo Predial, a dissolução da sociedade já era causa da extinção do processo de execução fiscal, como invocou o oponente na sua petição da oposição, por aquela corresponder à morte física da pessoa singular (ainda que a extinção da pessoa colectiva só ocorra com o registo do encerramento da liquidação, nos termos do n.º 2 do artigo 160º do Código das Sociedades Comerciais). Daqui resulta que aquela causa da extinção da execução fiscal já se verificava à data da apresentação da oposição, pelo que o facto de o senhor chefe de finanças só ter reconhecido esse facto em momento posterior não invalida que quem deu causa à acção tenha sido a Fazenda Pública.

Daí que ao invés do invocado na sentença recorrida, a responsabilidade das custas seja da Fazenda Pública, não ao abrigo do nº3 do artigo 450º do Código de Processo Civil, mas sim do nº1 do artigo 446º do mesmo diploma legal. Na verdade, a inutilidade superveniente da lide é meramente aparente, uma vez que o senhor chefe de finanças devia ter reconhecido anteriormente à propositura da acção aquela causa de extinção da execução fiscal.

Em face do exposto, entendemos que a decisão de condenação em custas deve ser confirmada e o recurso julgado improcedente, mas com a fundamentação supra aduzida.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) Em 06 de Março de 2013 por sentença foi julgada verificada a inutilidade superveniente da lide e declarada a extinção da instância por encerramento e liquidação da devedora originária B…… Ldª

B) A devedora originária foi declarada insolvente por sentença de 10 11 2009

C) O revertido A……. deduziu oposição em 29 09 2011.

D) A Fazenda Nacional foi condenada nas custas ao abrigo do artigo 450/3 do CPC com o fundamento de ter dado causa à acção

O Mº juiz perante a comprovação da dissolução da sociedade executada originária julgou extinta a instância neste processo por inutilidade superveniente da lide e condenou a Fazenda Pública nas custas desta oposição nos termos do artigo 450/3 do CPC

A Fazenda Pública como se verifica das conclusões do recurso não se conforma com a condenação nas custas por considera que quem deu causa à acção foi a devedora originária já que os Processos de Execução Fiscais, instaurados em 2006 e 2008 foram declarados extintos por força do encerramento e liquidação da devedora originária.

Tendo o ora revertido sido citado da reversão em 2011 08 17 e instaurado a oposição em 29 09 2011 o certo é que a devedora originaria foi declarada insolvente apenas em 2011 09 10 pelo que não foi a recorrente que deu causa à acção nem à inutilidade da lide com a consequente extinção da instância.

Efectivamente a dissolução da sociedade devedora não lhe pode ser imputada já que a extinção da execução no caso em apreço face à dissolução da sociedade opera "ope legis" por força do preceituado no artigo 176 do CPPT

Entende por isso que o revertido é que devia ter sido condenado nas custas

Quid juris

No caso dos autos estamos em presença de uma execução por coimas da responsabilidade da sociedade de que o oponente é administrador

Como bem salienta Isabel Marques da Silva in Regime Geral das Infracções Tributárias Cadernos IDEF n.º 5 3º edição pp 82 "o responsável civil pelas coimas não pode intervir no processo de contra-ordenação na defesa dos seus interesses dão não lhe ser concedida legitimidade para interpor recurso da decisão administrativa que aplica a coima

Mas apesar disso e de não beneficiar da presunção de inexistência de culpa na insuficiência do património societário a Administração Fiscal responsabiliza-o através da reversão do processo de execução fiscal", como aqui ocorre.

A figura da reversão é uma das formas da efectivação da responsabilidade subsidiária em sede de execução fiscal aqui "ex vi" do disposto no artigo 8º do RGIT

A responsabilidade subsidiária garante o pagamento da dívida tributária de outrem pelo que para a sua efectivação é necessário que se realize o pressuposto de facto determinante da obrigação do sujeito passivo – o chamado devedor originário – bem como o pressuposto de facto gerador da obrigação do responsável

Efectivamente o responsável é a pessoa física ou jurídica ou mesmo entidade sem personalidade jurídica que por força da lei está adstrita ao pagamento das dívidas tributárias juntamente com os devedores principais sem que essa junção determine o afastamento destes ou a sua substituição por ocupação do seu lugar. Tratando-se de responsabilidade por dívidas de outrem esta responsabilidade é por força da lei subsidiária e só pode ser efectivada em sede de execução verificado que seja determinados pressupostos que a lei prevê

O que caracteriza o responsável é que "se trata de um terceiro mas que diferentemente do substituto não retira o devedor originário da relação tributária nem ocupa o lugar dele, antes se junta-se ao devedor originário, havendo assim dois devedores do tributo mas por motivos distintos e regime jurídico diferenciado"cfr Juan Martin Queralt in Curso de Derecho Financiero y Tributário pp331

É o que decorre, aliás, dos artigos 22, 23 e 24 da LGT e 159 do CPPT

Visando o processo de oposição a extinção da execução pela procedência de alguns dos fundamentos de oposição previstos no artigo 204 do CPPT poder-se ia afirmar em consonância com o n.º 1 do artigo 450 do CPC que sendo fundada a oposição e não tendo a oposição sido julgada por circunstâncias supervenientes que a condenação nas custas se enquadrava neste preceito e não mereceria reparo.

Todavia se tivermos em conta o instituto da responsabilidade subsidiária em direito fiscal, as circunstâncias da sua efectivação e o facto de a oposição em sede de execução fiscal dever ser entendida como uma verdadeira contestação à pretensão do exequente e ainda que a condenação em custas assenta no pressuposto de que as custas devem ser suportadas por quem a elas deu causa, não podemos deixar de considerar que no caso em apreço o responsável pelo seu pagamento não pode deixar de ser a Fazenda Publica

É certo que quem deu causa aos Processo de Execução Fiscais em apreço foi a devedora originária., sociedade executada

E que a execução fiscal foi instaurada "ope legais" que determina igualmente a reversão contra o gerentes "ex vi" do disposto no artigo 8º do RGIT.

Mas no caso dos autos a sociedade executada foi declarada falida por sentença de 10 11 2009.

Ora nos termos do disposto no artigo 141 nº1 alínea e) do Código das Sociedades Comerciais a declaração de falência determina a dissolução da sociedade sendo que a dissolução nos termos do artigo 146 do mesmo diploma legal implica a imediata liquidação ou seja a sua extinção como pessoa colectiva situação que equivalendo à morte da pessoa física infractor

E a "morte" da sociedade devedora originária, assim entendida, é causa da extinção da execução "ex vi" do preceituado no artigo 176 n.º 2 al a) o CPPT que assim estipula:

2 Nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias o processo executivo extingue-se:

a) Por morte do infractor

Tendo a dissolução ou "morte" da executada originária ocorrido em 10 11 2009 quer a inutilidade da lide quer as custas do processo de oposição não podem pelas razões anteriormente expostas ser da responsabilidade do revertido pois aquando da apresentação da oposição já não se justificava a reversão,

Pelo que se pode afirmar que não foi o oponente que deu causa à oposição e muito menos à inutilidade superveniente da lide.

Como decorre da factualidade provada e bem salienta o Mº Pº neste Supremo Tribunal "a causa da extinção da execução fiscal já se verificava à data da apresentação da petição da oposição pelo que o facto de o senhor chefe de finanças só ter reconhecido esse facto em momento posterior não invalida que quem deu causa à acção tenha sido a Fazenda Pública.".

DECISÃO:

Por todo o exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pela Fazenda Pública

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Direito de audição no Código de Processo Tributário. Interpretação conforme à Constituição da República Portuguesa. Preterição de formalidade essencial.

Sumário:

I — O Código de Processo Tributário enunciava, no artigo 19.º, alínea c), *o direito de audição como uma das garantias dos contribuintes.*

II — Na falta de norma específica desse código que estatuísse sobre o momento em que tal direito tinha que ser exercido no procedimento tributário, terá de se aplicar subsidiariamente o artigo 100.º do Código de Procedimento Administrativo de molde a obter a concretização desse direito de participação.

III — Apesar de só com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, em 1/1/1999, se prever o direito de audição dos contribuintes antes da liquidação – artigo 60, n.º 1, a) *da Lei Geral Tributária - não estava o procedimento tributário dispensado de dar execução a tal direito, pelo menos numa das formas compatíveis com uma interpretação conforme à Constituição da República Portuguesa que, no seu artigo 267.º, n.º 5, exige que o processamento da actividade administrativa assegure a participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.*

IV — A preterição da formalidade essencial obrigatória consubstanciada na falta de audição da Impugnante, constitui um vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele foi tomada, gerando, por isso anulabilidade do acto final do procedimento, que é o acto de liquidação, conforme determinado pelo artigo 135.º do CPA.

Processo n.º 1667/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……., S. A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga
. 15 de Abril de 2013

Julgou a impugnação parcialmente procedente e, em consequência condenou a Fazenda Pública no pedido de anulação da liquidação de IRS/Retenções na Fonte, do exercício de 1996 com o n.º 6410008529 no montante total de 32.033,94€ e na correspondente restituição do referido valor.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 2360/04.5BELSB que A……., SA, do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRS - retenções na fonte - do exercício de 1996 com o n.º 6410008529 no montante total de 32.033,94€, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I. O presente recurso visa reagir contra a douta sentença que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade A……., SA, contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRS — retenções na fonte — do exercício de 1996 com o n.º 6410008529.

II. A Administração Tributária considera que a douta decisão do Tribunal a quo foi baseada numa errónea interpretação da lei aplicável aos presentes autos.

III. Entendeu o Tribunal a quo que a Administração Tributária impossibilitou a Impugnante de participar na formação da decisão, porém, tal não corresponde à verdade, uma vez que o contribuinte não foi notificado para exercer o seu direito de audição, porque este direito não se encontrava previsto na legislação em vigor, à data dos factos.

IV. Na verdade e de acordo com a legislação em vigor à data dos factos tributários (CPT), incumbia ao contribuinte, o ónus da prova dos factos contraditados.

V. Assim, não pode de todo a Administração Tributária concordar com a douta sentença proferida pelo Tribunal a quo, uma vez que não podia ter sido preterida uma formalidade essencial consubstanciada no direito de audição, pois este direito não se encontrava previsto no CPT, tendo entrado em vigor apenas com a LGT em 01.01.1999, pelo que é forçoso concluir que não houve preterição de qualquer formalidade essencial.

VI. Quanto ao dever de fundamentação por parte da Administração Tributária, é importante referir que a esta, apenas compete fazer prova de que se encontram verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, cabendo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou.

VII. Como já supra referido, a Administração Tributária forneceu uma fundamentação clara, expressa e suficiente quer em matéria de facto quer em matéria de direito.

VIII. Assim, no entender da Administração Tributária e salvo o devido respeito, que é muito, a sentença recorrida não se encontra dotada do melhor julgamento, pelo que pugna-se pela substituição daquela decisão por uma outra que, com as legais consequências, considere totalmente correcta e fundamentada a posição da Administração Tributária no acto de liquidação adicional de IRS — retenções na fonte — do ano de 1996 com o n.º 6410008529, no montante global de €32.033,94.

Requereu que seja revogada a sentença recorrida e a impugnação judicial declarada totalmente improcedente.

A impugnante/recorrida, A……., SA, apresentou contra-alegações onde formulou pedido de ampliação do âmbito do recurso, que terminaram com as seguintes conclusões:

A) O presente Recurso vem interposto da Douta Sentença proferida pelo Tribunal a quo que decidiu julgar procedente a impugnação judicial apresentada pela ora Recorrida do ato de liquidação de IRS e juros compensatórios do ano de 1996, no montante total de EUR 32.033,94, com fundamento em vício de falta de fundamentação do procedimento de inspeção e preterição do direito de audição prévia da ora Recorrida:

B) A Fazenda Pública, ora Recorrente, apresentou recurso da sentença alegando, em suma, que o ato está fundamentado nos termos legais e que inexistia, à data dos fatos tributários, qualquer obrigação de audição prévia em sede do procedimento tributário;

C) Ao limitar-se a invocar a violação do disposto no artigo 74º do CIRS, a Administração Tributária não cumpriu com o dever de fundamentação de fato e de direito, uma vez que o discurso fundamentador não permite descortinar o iter cognitivo seguido pelo órgão administrativo para liquidar aquela quantia;

D) Da análise do relatório de inspeção que esteve na origem da liquidação ora sindicada, a Administração Tributária limita-se a concluir que a ora Recorrida deveria ter efetuado a retenção na fonte de IRS, sem que contudo enuncie os fundamentos de facto e os preceitos e fundamentos legais que sustentam tal conclusão, facto não contrariado pela ora Recorrente nas suas doutas alegações

E) A inspeção tributária limitou-se a invocar a aplicação do disposto no artigo 74º do CIRS — norma que estabelecia a obrigação de retenção na fonte de natureza liberatória sobre rendimentos de trabalho dependente pagos a não residentes — sem, contudo delimitar factualmente a situação tributária de cada um dos trabalhadores, nem tão pouco explicitar as razões de facto e de direito que autorizariam a tributação dos referidos trabalhadores em Portugal

F) A inspeção tributária não logrou fundamentar nos termos legais o procedimento tributário que está na origem dos presentes autos, ou seja, não cumpriu o dever de fundamentação conforme preceituado nos artigos 268.º da CRP, artigos 124.º e 125º do CPA e artigos 21º e 82º do CPT, o que se invoca

para os devidos efeitos legais, nomeadamente, para efeitos da manifesta improcedência do presente recurso e confirmação da decisão proferida em primeira instância

G) O ato tributário ora sindicado padece, igualmente, de vício de forma, por preterição de formalidade essencial, consubstanciada na falta de audiência prévia da ora Recorrida, conforme consagrado no artigo 100º do CPA — à data dos factos tributários

H) A audiência dos interessados constitui um corolário do princípio de participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes dizem respeito, princípio, esse, com consagração constitucional no n.º 5 do artigo 267.º da CRP

I) A admitir-se a dispensa de audição prévia, parece óbvio que o órgão administrativo estava adstrito à prolação de um despacho a sustentar uma tal decisão, o que bem se entende, pois apenas com a externalização da vontade administrativa seria possível o seu ulterior controlo jurisdicional

J) No caso em apreço, estando em causa retenções na fonte sobre rendimentos auferidos por trabalho desenvolvido em Espanha, parece óbvio que a audição da Recorrente seria procedimentalmente relevante para efeitos do correto enquadramento justributário dos referidos rendimentos, apresentação de documentação adicional e justificação, inclusive, sobre a repercussão dos salários efetuada sobre a entidade espanhola, não podendo assim afirmar-se que a decisão final do procedimento não poderia ser diferente caso a referida formalidade tivesse sido cumprida;

K) Termos em que se conclui pela manifesta improcedência do presente recurso e pela verificação de um vício de forma suscetível de condicionar a validade do ato tributário objeto do presente recurso, devendo assim confirmar-se a decisão do Tribunal a quo no sentido da anulação da liquidação de IRS de 1996 ora sindicada por preterição de formalidade essencial e violação do artigo 100º do CPA, tudo com as demais consequências legais

L) Nos termos do número 3 do artigo 149.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável ao processo tributário ex vi artigo 2.º alínea c) do CPPT, "Se o tribunal recorrido tiver julgado do mérito da causa, mas deixado de conhecer de certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, o tribunal superior, se entender que o recurso procede e que nada obsta à apreciação daquelas questões, conhece delas no mesmo acórdão em que revogada a decisão recorrida";

M) O artigo 684º-A do CPC, aplicável ao processo tributário nos termos do artigo 2.º alínea e) do CPPT, sob a epígrafe "Ampliação do âmbito do recurso a requerimento do recorrido" consagra a seguinte possibilidade de a entidade Recorrida "na respectiva alegação e a título subsidiário, arguir a nulidade da sentença ou impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto, não impugnados pelo recorrente, prevenindo a hipótese de procedência das questões por este suscitadas".

N) Termos em que se requer a ampliação do objeto do presente recurso quanto à análise da legalidade material do ato tributário sindicado, em particular a obrigatoriedade da Recorrida, na qualidade de substituto tributário, de proceder à retenção na fonte dos rendimentos de trabalho dependente pagos aos trabalhadores B……. e C……. ("Trabalhadores") no ano de 1996, o que impunha, aliás, a análise e determinação do estatuto e residência fiscal dos referidos Trabalhadores nos anos em questão.

O) A primeira questão que importa delimitar - e que a Administração Tributária ignorou por completo em sede de procedimento de inspeção, assim se reforçando sem necessidade de grandes considerações adicionais a falta e insuficiência da fundamentação - cumpre em determinar qual a residência fiscal do Trabalhador C……

P) Do quadro factual e normativo assente face à prova documental, conclui-se pela dupla residência do Trabalhador, no ano de 1996, pois se, por um lado, esteve a trabalhar e a viver em Espanha (permaneceu menos de 183 dias em território português), por outro, um dos membros do seu agregado familiar permaneceu em Portugal.

Q) No caso em concreto, mostra-se impossível determinar qual o centro de interesses vitais do Trabalhador, pois se, por um lado, esteve a trabalhar e a viver em Espanha durante o ano de 1996, sendo aí a fonte principal dos rendimentos do agregado familiar e sede da entidade pagadora dos rendimentos, por outro, um dos membros do seu agregado familiar — a sua mulher — permaneceu, naquele ano, em Portugal.

R) Mostra-se evidente que o Trabalhador permaneceu habitualmente, durante o ano de 1996, em Espanha, porquanto foi naquele país que prestou a sua atividade de trabalho subordinada, aí auferiu os seus rendimentos e manteve a sua habitação pessoal e permanente, o que afasta a possibilidade do Estado português arrogar-se qualquer competência para tributar os referidos rendimentos em Portugal.

S) Destarte, sempre se diga que mesmo que se entenda que o Trabalhador era residente, para efeitos fiscais, em Portugal à luz do artigo 16º do CIRS — o que por mero dever de raciocínio se admite, embora sem conceder —, tal nunca implicaria a obrigação da ora Recorrida proceder à retenção na fonte de qualquer imposto, uma vez que nos termos do artigo 17º do CIRS tais rendimentos não são de fonte nacional, uma vez que não se trata de rendimentos decorrentes de atividade exercida em território nacional, mas sim em Espanha;

T) Apenas com a Lei n.º 30-G/2000, o legislador alterou o artigo 18º do CIRS, estabelecendo como elemento de conexão territorial a localização da entidade pagadora dos rendimentos, sendo que, sempre que a mesma seja localizada em Portugal, os rendimentos do trabalho dependente consideram-se obtidos em território nacional;

U) Os rendimentos obtidos pelo Trabalhador pela atividade desenvolvida em Espanha, no ano de 1996, não poderiam estar sujeitos a retenção na fonte em Portugal uma vez que tais rendimentos dizem respeito a uma atividade exercida fora do território nacional, e como tal fora do âmbito da norma de conexão de territorialidade prevista no artigo 17º do CIRS na redação em vigor à data dos factos tributários, o que se invoca para os devidos efeitos legais;

V) No que respeita Ao Trabalhador B……., a Administração Tributária reconheceu, expressamente, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa subjacente aos presentes autos, que o trabalhador não pode ser considerado residente no território português no ano de 1996, bem como, a inexistência do facto tributário subjacente à liquidação ora sindicada, o que se invoca para os devidos efeitos legais;

W) O Estado português não se pode arrogar de qualquer competência para sujeitar a tributação os rendimentos obtidos pelo Trabalhador, no ano fiscal de 1996, uma vez que, por um lado, o Trabalhador viveu e trabalhou habitualmente em Espanha no ano de 1996 e não possuía qualquer outro elemento de conexão pessoal ou familiar ao território português, sendo que o referido Trabalhador não auferiu em 1996 quaisquer rendimentos em Portugal nesse ano;

X) A Recorrida, para corrigir o erro da retenção na fonte dos rendimentos auferidos pelo Trabalhador, fez uso da faculdade prevista no artigo 152º do CPT (em idêntico sentido dispõe o atual artigo 98º, n.º 4 do CIRS), consubstanciada na possibilidade de retificar o imposto pago a mais nas ulteriores entregas de imposto por parte da entidade empregadora, sem que, no entanto, possa ser ultrapassado o ano fiscal em que se detetou o erro;

Y) Não se tratando de rendimentos considerados obtidos em território nacional nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 17º do CIRS, parece claro que a retenção na fonte efetuada carece de base legal por erro nos pressupostos de direito, assim se legitimando o procedimento adotado pela ora Recorrida;

Z) Tudo resumido, deve ser assim anulada integralmente a liquidação de IRS ora sindicada, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios, por vício de violação de lei, em concreto dos artigos 15º, 16º, 17º, 74.º e 99.º do CIRS, e dos artigos 4.º e 15.º do ADT entre Portugal e Espanha, o que motivará o direito da ora Recorrida à restituição das quantias de imposto e juros indevidamente pagas, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, o que se invoca para os devidos efeitos legais.

Nestes termos, e nos melhores de Direito que os mui Ilustres Juízes CONSELHEIROS deste Venerando Tribunal assim o julgarem no seu MUI douto juízo, deve o recurso interposto pela Recorrente ser julgado totalmente improcedente, devendo ser confirmada a sentença recorrida e consequente anulação da liquidação de IRS do ano de 1996 objeto dos presentes autos, bem como a condenação da Recorrente ao pagamento de juros indemnizatórios e respetivas custas processuais.

Subsidiariamente e, em caso de procedência do recurso formulado, requer-se a este Venerando Tribunal a ampliação do objeto do recurso, ao abrigo do disposto nos artigos 143.º do CPTA e 684º-A e 715.º do CPC, anulando-se a liquidação objeto dos presentes autos, nos termos e com os fundamentos melhor expostos nas presentes contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever o recurso ser julgado improcedente.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes **factos**:

A) Em data não concretamente apurada, foi assinado por D……., perita de fiscalização tributária ao serviço da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (DSPIT) da DGCI, a seguinte informação:

"INFORMAÇÃO

De acordo com a Ordem de Serviço n.º 9136/94 de 16/04/94 desloquei-me à empresa "A…….. (Portugal), S.A., com sede em Rua …….., n.º ……..- …….. - 1200 Lisboa, tendo em vista satisfazer os objectivos previstos para esta acção, adaptando para o efeito os procedimentos propostos no Programa de Trabalho.

Assim, relativamente ao trabalho desenvolvido cumpre-nos informar que:

1 — O Sujeito Passivo, exceptuando as situações descritas nos pontos 2 e 3, entregou atempadamente nos cofres do Estado todos os impostos liquidados e retidos, abrangidos por esta acção.

2 — O Sujeito Passivo procedeu à retenção de Imposto de Rendimento de Pessoas Singulares (trabalho dependente e independente) em Novembro/96, nos termos previstos nos artigos 92º e 94º do C.I.R.S., no montante de Esc. 24.671.767$00 (...). No entanto, só efectuou a entrega desse imposto em Janeiro de 1997, em vez de o ter feito em Dezembro de 1996, não dando cumprimento ao estipulado nos nºs 2 de 3 do art. 91º do C.I.R.S.. Ver Anexo n.º 1.

3 - Não fez a entrega do imposto retido nos termos do n.º 1 e n.º 2, alínea c) do art.º 74 do CIRS, no montante de 5.445.070$00, dos quais 1.749.710$00 diz respeito a retenções feitas a C…….. nos meses de Janeiro de 1996 a Julho de 1996 e 3.695.360$00 retenções efectuadas a B…….. no ano de 1996, não tendo dado cumprimento ao estipulado nos nºs 2 e 3 do art.º 91º do C.I.R.S.. Ver anexo n.º 2.

(…)

CONCLUSÃO

À excepção do descrito nos pontos n.º 2 e 3, não se verificaram diferenças entre os valores declarados e os valores contabilizados.

Pelo atrás exposto não nos parece justificar-se a inspecção da empresa em 2ª fase"

(cfr. fls. 87 e 88 do PA).

B) Sobre a informação mencionada na alínea antecedente foi aposto parecer de confirmação pelo Coordenador-Chefe e proposta a remessa da mesma à D.D.F. de Lisboa para instauração do processo administrativo para liquidação e cobrança do imposto em falta e respectivos juros, tendo o Director de Serviços proferido despacho de concordância datado de 06.06.1997 (cfr. fls. 86 do PA).

C) Através do ofício n.º 2597 de 27.06.1997, a Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária, remeteu à Impugnante as conclusões do relatório do exame à escrita, constando do mesmo em anexo o seguinte:

"CONCLUSÕES DO RELATÓRIO

ASSUNTO: Acção Inspectiva de controlo das Retenções na Fonte, Apuramento e Entrega dos Impostos (IR+IVA+ISD+SELO) —Anos 1995 e 1996

No decurso do exame efectuado à empresa A……. (Portugal), S.A., verificaram-se as seguintes situações:

1 - O contribuinte não entregou dentro do prazo limite (até 20/12/96), as retenções de IRS do trabalho dependente e independente do mês de Novembro 96 no montante de 24.671.767$00. A sua entrega nos cofres do Estado foi efectuada em Janeiro de 1997.

2 - Não fez a entrega do imposto retido nos termos do n.º 1 e alínea c) do n.º 2, do art.º 74º do CIRS, no montante de 5.445.070$00, referente a C……. e de B…….. no ano de 1996" (cfr. fls. 17 e 18 do PA).

D) Em 16.12.1997 foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de IRS-Retenções na Fonte com o no 6410008529, no montante total de 6.422.229$00, sendo 5.445.070$00 de imposto e 977.159$00 de juros compensatórios (cfr. doc de fls. 30 dos autos).

E) A Liquidação mencionada na alínea antecedente foi paga em 02.02.1998 (cfr. fls. 30 dos autos).

F) Em 28/08/1998 a Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação identificada em D), instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa 2 sob o n.º 3247-98/400250.4 (cfr. fls. 31 a 35 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

G) Por despacho de 13.09.2004, do Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, foi indeferida a reclamação graciosa mencionada na alínea antecedente (cfr. fls. 119 do processo de reclamação graciosa constante do PA).

H) A Impugnante recebeu em 17/09/2004 o ofício n.º 36214 pelo qual lhe foi comunicada a decisão mencionada na alínea antecedente (cfr. fls. 123 e 124 do processo de reclamação graciosa constante do PA).

I) A presente impugnação considera-se apresentada em 04/10/2004 (cfr. fls. 46 dos autos).

Questão objecto de recurso:

1 - Direito de audição na pendência do Código de Processo Tributário.

2 - Falta de fundamentação da decisão que indeferiu a reclamação graciosa.

3 - Recurso subordinado.

4 - Erro nos pressupostos de direito do acto de liquidação por impor retenção na fonte em sede de IRS, em 1996, a trabalhador não residente em Portugal.

1- **Direito de audição na pendência do Código de Processo Tributário**.

Estamos num processo de impugnação em que o impugnante pretende, antes de mais reagir contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação adicional de IRS - retenções na fonte - do exercício de 1996, com o n.º 6410008529, no montante total de 32.033,94€.

Assaca a recorrente Representante da Fazenda Pública o vício de errónea interpretação da lei aplicável na medida em que tendo a sentença recorrida considerado que a Administração Tributária impossibilitou a Impugnante de participar na formação da decisão, por o contribuinte não ter sido notificado para exercer o seu direito de audição, quando tal direito não se encontrava previsto na legislação em vigor, à data dos factos, tendo entrado em vigor apenas com a Lei Geral Tributária em 01.01.1999, não havendo, portanto qualquer preterição de formalidade essencial consubstanciada no direito de audição, pois este direito não se encontrava previsto no Código de Processo Tributário.

Como se analisou na sentença recorrida, verifica-se que não foi assegurado pela Administração Tributária o exercício do direito de audiência à impugnante, quer antes da decisão final do procedimento inspectivo, quer antes da liquidação adicional efectuada, não existindo, nos autos qualquer elemento que comprove que a Impugnante se pronunciou no procedimento que veio a culminar com o acto de

liquidação impugnado sobre as questões que importavam à decisão e sobre as provas produzidas, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 103º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento Administrativo vindo a liquidação adicional originada numa correcção às retenções na fonte declaradas como efectuadas e entregues nos cofres do Estado pela impugnante a apresentar-se como uma decisão surpresa.

Nada permite concluir que a audição da impugnante em momento prévio à formação do acto tributário de liquidação fosse desnecessária ou se mostrasse ultrapassada pelos dados por esta já fornecidos, ou analisados no procedimento. Diversamente, pode admitir-se que a possibilidade de se pronunciar sobre os elementos tidos em conta pela acção inspectiva, ou outros, em tese, poderiam ter conduzido a Administração Tributária a um diverso acto de liquidação.

A falta de audição da impugnante previamente durante o procedimento tendente à formação do acto tributário de liquidação, nestes autos impugnado, impossibilitando-a de participar na formação da decisão, consubstancia a preterição de uma formalidade essencial obrigatória, que constitui um vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele foi tomada, gerando, por isso, anulabilidade do acto final do procedimento, que é o acto de liquidação, conforme determinado pelo artigo 135º do CPA..

Bem certo que a formação de tal acto de liquidação ocorreu em momento anterior à entrada em vigor da Lei Geral Tributária e, no domínio do Código de Processo Tributário que não estabelecia para os concretos procedimentos a que se aplica o rito processual onde fosse inserido o exercício do direito de audição do contribuinte antes da formação das decisões que afectassem os seus interesses e, ou, direitos. No caso concreto, o acto de liquidação teve a sua origem em correcções efectuadas pela administração tributária face às inexactidões e omissões constatadas através de acção inspectiva, não prevendo o Código de Processo Tributário que entre esta constatação e o acto de liquidação fosse o contribuinte ouvido sobre os elementos obtidos pela Administração Tributária.

Cremos, contudo que o enquadramento jurídico deste direito de audição no procedimento tributário, aplicável ao concreto procedimento aqui em análise, se mostra suficiente e claramente expresso na sentença recorrida, nomeadamente socorrendo-se do que foi afirmado por este Supremo Tribunal Administrativo no ac. 0671/10, de 10-11-2010, em análise de situação idêntica, entendimento a que aderimos inteiramente e que, sinteticamente define que, apesar de só com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, em 1/1/1999, se prever o direito de audição dos contribuintes antes da liquidação – artº 60, n.º 1, a) da Lei Geral Tributária - não estava o procedimento tributário dispensado de dar execução a tal direito, pelo menos numa das formas compatíveis com uma interpretação conforme à Constituição da República Portuguesa que, no seu artº 267º, n.º 5, exige que o processamento da actividade administrativa assegure a participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

O Código de Processo Tributário enunciava, no artº 19º, alínea c), o direito de audição como uma das garantias dos contribuintes, e, muito embora só em matéria processual contra-ordenacional estatuísse sobre o momento em que tal direito tinha que ser exercido, nos demais processos e procedimentos, à falta de norma específica desse código, teria de se aplicar subsidiariamente o artigo 100.º do Código de Procedimento Administrativo de molde a obter a concretização desse direito de participação, tanto mais que as normas deste código que concretizam preceitos constitucionais são aplicáveis a toda e qualquer actuação da Administração Pública, onde se inclui, necessariamente, a Administração Tributária - *art. 2.º, n.º 5, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, do Código de Procedimento Administrativo* -.

Assim, contrariamente ao defendido pela recorrente, no momento em que foi proferida decisão final no procedimento dando origem ao acto de liquidação, existia no ordenamento jurídico uma imposição de audição do contribuinte antes da prolação dessa decisão final que se mostra incumprida.

Tal incumprimento não fica anulado nem pela apresentação da reclamação graciosa, nem pela presente acção de impugnação por se tratar do exercício de outros direitos do contribuinte face à Administração Tributária que aquele pode usar cumulativamente.

Concluiu a sentença recorrida que:

«É assim forçoso concluir-se que foi preterida uma formalidade essencial obrigatória consubstanciada na falta de audição da Impugnante, a qual constitui um vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele foi tomada, gerando, por isso anulabilidade do acto final do procedimento, que é o acto de liquidação, conforme determinado pelo artigo 135º do CPA.

Consequentemente, procede o fundamento de preterição de formalidade legal essencial, que determina a anulação da liquidação reclamada.»

A preterição da formalidade em discussão só deixaria de assumir a caracterização de formalidade essencial se, nos autos, houvesse elementos para concluir que a decisão final seria a mesma no caso de o contribuinte ter tido oportunidade de ser ouvido antes da decisão final, mas, no caso sub judice, não se pode retirar tal conclusão.

Não merece, pois, qualquer censura, a sentença recorrida que efectuou uma correcta análise dos factos subsumindo-os ao direito aplicável.

A verificação da preterição desta formalidade essencial prejudica, por outro lado, o conhecimento dos restantes fundamentos invocados no recurso principal, e, necessariamente no pedido de ampliação do objecto do recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Deserção do recurso. Prazo para alegações.

Sumário:

I — Ante o requerimento de interposição do recurso o juiz pode e deve mandar seguir o recurso nos termos que julgue adequados, sendo que a aclaração do despacho de admissão do recurso se destina a esclarecer e não a alterar o sentido da decisão.

II — O prazo para apresentar as alegações do recurso conta-se a partir da notificação do despacho que o admitiu, e o pedido de aclaração deste despacho, seja ou não justificado, não tem a virtualidade de interromper ou de suspender o prazo para alegar.

III — Decorrido que esteja o prazo para alegar, sem que sejam apresentadas as alegações, incumbe ao tribunal recorrido julgar deserto o recurso por falta de alegações.

Processo n.º 1668/13-30.
Recorrente: Massa Falida da A……., S.A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. MASSA FALIDA DA A……., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo do despacho proferido pelo Tribunal Tributário de Lisboa, a fls. 173 dos autos, que julgou deserto o recurso que interpusera da sentença de improcedência da impugnação judicial deduzida pela A…….. – Sociedade em Liquidação.

1.1. Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1º Sequente à prolação da sentença a Impugnante apresentou requerimento de recurso, em que:

a) Interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, "*nos termos das disposições conjugadas do artigo 169º do Código de Processo Tributário e do artigo 31º-1, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais*";

b) Declarou pretender alegar no Tribunal *ad quem*, nos termos do "*artigo 171º, n.º 4 do Código de Processo Tributário*".

2º Em 13.12.2012 a Impugnante foi notificada da decisão que admitiu o seu recurso e lhe fixou o regime de subida e efeito, com expressa alusão às normas dos artigos 281º e 286º, n.º 2, do CPPT, e que não se pronunciou quanto à sua pretensão de alegar no Tribunal *ad quem*.

3º O despacho do Tribunal *a quo* que admitiu o recurso interposto pela Impugnante ao não esclarecer fundamentadamente o erro quanto ao regime aplicável em que a Impugnante incorria, como estava obrigado nos termos dos comandos dos artigos 158º-1 e 266º-1 CPC, gerou a convicção de existência de ambiguidade, por aparente divergência entre o direito invocado e o regime aplicado, o que poderia constituir nulidade (668º-1, alínea b) CPC).

4º Ao não se pronunciar sobre o pedido para "*alegar no Tribunal ad quem*" o Tribunal Tributário aparentou cometer nulidade por omitir decisão quanto a questão que, de acordo com o direito invocado, deveria conhecer (666º-3, 668º-1 alínea d) CPC).

5º É legítimo e legalmente admissível o pedido de esclarecimento da ambiguidade feito pela impugnante ao abrigo da norma do artigo 669º, 1, alínea a), CPC.

6º A impugnação do despacho que aprecia a interposição do recurso deve ser feita nas alegações (687º-4 CPC).

7º Não é possível à parte recorrente - nos autos a Impugnante - apresentar as alegações sem que primeiramente estejam devidamente assentes o sentido e alcance das decisões que pretende colocar em crise, façam elas parte da sentença ou do despacho que decida sobre o recurso.

8º Por essa razão a norma do artigo 686º-1 CPC regula no sentido de o pedido de aclaração das *sentenças* interromper o "*prazo para o recurso*", norma que é aplicável aos despachos, *ex-vi* artigo 666º-3 CPC.

9º O entendimento do regime do artigo 686º-1 CPC ser aplicável indistintamente às sentenças como aos despachos que decidem sobre a interposição do recurso é reforçado pela norma do n.º 2 do mesmo artigo, que lhes confere o mesmo tratamento.

10º Em 09.01.2013 a Impugnante requereu a aclaração do fundamento de direito aplicado na admissão do recurso e foi notificada do despacho de aclaração em 03.05.2013.

11º A apresentação do pedido de aclaração da decisão que incidiu sobre o requerimento de recurso interrompeu o prazo em curso para alegações e este só se voltou a iniciar com a prolação da aclaração em 03.05.2013 (686º-1, *ex vi* 666º-3, ambos do CPC).

12º O prazo para alegações de 15 dias nos termos do 282º-2 CPPT teve termo em 10.01.2013, podendo as alegações ser apresentadas com multa até 15.01.2013 (145º-5 CPC).

13º A decisão que julga deserto o recurso viola a norma do artigo 686º-1, ex-vi 666º-3, ambos do CPC.

14º Quando proferiu o despacho de aclaração em 11.03.2013 já havia decorrido o prazo de 15 dias que, sem interrupção, a recorrente teria para alegar, iniciado em 14.12.2012.

15º Não tendo julgado deserto o recurso logo que desse fato tomou conhecimento, como lhe imporia a norma do artigo 283º-3 CPPT, na tese perfilhada pelo Tribunal *a quo*, extinguiu-se o poder jurisdicional para o fazer, por preclusão (283º-3 CPPT e 672º CPC).

16º A Recorrente crê que a correta interpretação da norma do artigo 686º- 1 do CPC é no sentido de o pedido de aclaração de decisão judicial, tendo em vista o esclarecimento de respectivas ambiguidades ou obscuridades, interrompe o prazo para recurso ou para reclamação ou alegações em que estas se devam incluir, até que seja proferido o pretendido despacho.

17º A interpretação da norma do artigo 686º-1 do CPC no sentido de que as alegações, incorporando a reclamação do despacho que se pronuncia sobre a interposição do recurso, devem ser apresentadas no prazo subsequente ao despacho de admissão do recurso, sob aclaração, obriga a Recorrente a arguir a nulidade de acto sem conhecer do seu fundamento, objecto, âmbito e sentido finais, que são fixados com a prolação da aclaração (686º-2 CPC).

18º A interpretação da norma do artigo 686º-1 do CPC no sentido de impor a apresentação de alegações contendo reclamação da decisão cuja aclaração ainda não foi proferida viola o princípio do acesso ao direito previsto no artigo 20º-1 da CRP, o mesmo é dizer que a norma com esse sentido é inconstitucional.

1.2. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida, argumentando o seguinte:

«Como se deixou exarado no despacho de aclaração proferido pelo Mm.º Juiz "a quo", pese embora o artigo 4º do Dec.Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT, determine que o Código só se aplica aos processos instaurados a partir da sua entrada em vigor, ou seja, a partir de Janeiro de 2000, o artigo 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, veio alterar essa situação e mandou aplicar o CPPT a todos os processos pendentes […]. Assim, aquando da admissão do recurso interposto pela Recorrente, o Mm.º Juiz "a quo" não tinha que apreciar a questão da sucessão de leis no tempo, pois era claro que tendo o recurso sido interposto após a entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, se lhe aplicavam as normas do CPPT, designadamente o disposto no nº4 do artigo 282º, na redacção introduzida pelo Dec.Lei n.º 160/2003, de 19 de Julho.

Todavia e salvo melhor opinião impunha-se que o Mmº Juiz "a quo" se pronunciasse sobre os termos da tramitação do recurso, designadamente sobre a possibilidade de apresentação das alegações no tribunal de recurso, atento que a Recorrente manifestou essa intenção (cfr. neste sentido o acórdão do STA de 20/02/2002, rec. n.º 026769). Ora, neste particular o despacho de admissão do recurso é omisso, pese embora se remeta para as normas do CPPT e nestas não esteja prevista tal possibilidade conferida ao Recorrente na anterior legislação (CPT e Regulamento do STA). Daí que faça sentido o pedido de aclaração apresentado pela Recorrente.

A questão que se coloca é a de saber se o prazo das alegações se conta a partir da data da notificação do despacho de admissão do recurso ou da data da notificação do despacho que se pronunciou sobre o pedido de aclaração.

No acórdão do STA de 29/06/2004 (rec. n.º 026/04) citado pelas partes, entendeu-se que a apresentação de pedido de aclaração de despacho de admissão de recurso não interrompe prazo de apresentação de alegações que esteja a decorrer. (...)

E afigura-se-nos ser esta a melhor doutrina, a qual foi seguida no despacho recorrido.

Quando muito e atento que o pedido de aclaração incidia sobre os termos da prática de um acto cujo prazo estava a decorrer, poder-se-á considerar que o mesmo suspende o decurso desse prazo, de forma a não inutilizar de todo o direito do Recorrente. Ora, tendo a Recorrente sido notificada do despacho de aclaração através de carta registada remetida em 30/04/2013, considera-se notificada em 03/05/2013, uma vez que não foi ilidida a presunção do n.º 2 do artigo 254º do Código de Processo Civil.

Tendo o prazo de 15 dias para apresentar alegações tido início em 14/12/2012, até à apresentação do pedido de aclaração decorreram 8 dias (descontado o período de férias judiciais de 22 de Dezembro a 3 de Janeiro). Atento que o despacho que recaiu sobre o pedido de aclaração foi notificado ao Recorrente em 03/05/2013, o prazo para apresentar alegações retomou o seu curso em 04/05/2013 e terminou em 10/05/2013 (altura em que se perfizeram os 15 dias), podendo ainda assim o acto ser praticado nos três dias úteis seguintes mediante o pagamento de multa, nos termos do artigo 145º, nº5, do Código de Processo Civil, ou seja, até 15/05/2013.

Atento que as alegações foram apresentadas em 23/05/2013, as mesmas mostram-se intempestivas.

Afigura-se-nos, assim, que a decisão recorrida que declarou a deserção do recurso, por falta de apresentação das alegações no prazo legal não merece censura ....»

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Não se resignando com a sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que a A…….. – Sociedade em Liquidação deduzira em 05/02/1997, a ora Recorrente interpôs dela recurso nos termos que constam do requerimento de fls. 160, onde, além do mais, afirmou o seguinte: «*(...) não se conformando com a sentença de V. Exa, vem dela interpor recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos das disposições conjugadas do artigo 169º do Código de Processo Tributário e do artigo 31º, n.º 1, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Decreto Lei n.º 124/84, de 27 de Abril. / A Impugnante declara que pretende alegar no tribunal ad quem, nos termos do artigo 171º, n.º 4 do Código de Processo Tributário.*».

Por despacho proferido em 6/12/2012, o Mmº Juiz admitiu o recurso nos seguintes termos: «*Por legal e tempestivo, admito o recurso interposto pela Impugnante a fls. 160, o qual será processado e julgado como agravo em processo civil, com subida imediata, nos próprios autos e efeito suspensivo – artigos 281º e 286º, n.º 2, do CPPT.*».

Este despacho foi notificado à Recorrente em 13/12/2012, e esta, por requerimento que apresentou em 3/01/2013, veio pedir a sua aclaração, alegando crer que nele ocorrera lapso na remissão para as normas do CPPT, visto que no requerimento de interposição de recurso aludira ao regime contido no CPT, que tinha por correcto face à circunstância de a impugnação ter sido interposta em 5/02/1997 e ao facto de o CPPT ter entrado em vigor em 1/01/2000 e apenas se aplicar aos processos instaurados a partir dessa data.

Em pronúncia sobre o pedido de aclaração, o Mmº Juiz proferiu em 11/03/2011 o seguinte despacho: «*Prevê o artigo 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho: Os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados.*

Previa o artigo 687º, n.º 4, do CPC, aplicável "ex vi" artigo 2º, alínea e), do CPPT: A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior, e as partes só a podem impugnar nas suas alegações.

Prevê actualmente o artigo 685º-C, n.º 5, do CPC, aditado pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto: A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior nem pode ser impugnado pelas partes, salvo na situação prevista no n.º 3 do artigo 315º.

Assim, atento o teor das disposições legais citadas e considerando que o recurso interposto pela Impugnante foi admitido por despacho de 06/12/2012, nada mais se nos oferece decidir.».

Este despacho foi notificado à Recorrente em 03/05/2013, que veio apresentar as alegações do recurso em 24/05/2013.

Entretanto, em 23/05/2013, o Mmº Juiz julgou deserto o recurso com a seguinte argumentação: «*Por despacho proferido a folhas 172 dos autos, foi admitido o recurso, a ser processado e julgado como os de agravo em processo civil. // Em 03/01/2013 a Recorrente pediu a aclaração do despacho de admissão de recurso. A Recorrente foi notificada por carta registada, expedida em 30/04/2013, do despacho que recaiu sobre o pedido de aclaração. O pedido de aclaração do despacho que admite um*

recurso não interrompe o prazo em curso para a apresentação das alegações respectivas - neste sentido veja-se o sumário acórdão do STA, de 29/06/2004, recurso n.º 026/04, consultável em www.dgsi.pt.

Assim, decorreram mais de 15 dias, acrescidos de três dias úteis, contados a partir da notificação do despacho que admitiu o recurso, sem que a Recorrente tivesse apresentado as alegações de recurso.

O prazo legal para o recorrente alegar é de 15 dias contados a partir da notificação do despacho que admitiu o recurso, aos quais acrescem três dias úteis subsequentes à verificação desse prazo (artigos 282º, n.º 3, do CPPT e 145º, n.º 5, do CPC).

Decorrido esse prazo e os três dias úteis subsequentes, verifica-se que a Recorrente não apresentou alegações.

A falta de alegações gera a deserção do recurso, como se vê do n.º 4 do artigo 282º do CPPT».

É esta a decisão que constitui o objecto do presente recurso jurisdicional, sendo que a questão colocada é a de saber se em 23/05/2013 o tribunal podia ou não julgar deserto o recurso por falta de alegações, tendo em conta que o despacho que admitiu o recurso, notificado à Recorrente em 13/12/2012, fora objecto de aclaração por despacho notificado à Recorrente em 3/05/2013 na sequência do pedido de aclaração apresentado em 3/01/2013.

Importa, desde já, reter que a Recorrente não põe em causa o conteúdo ou a validade da motivação constante do despacho de aclaração - que, de resto, se limitou a reproduzir o que desde há muito é pacífico na doutrina e na jurisprudência no que tange à aplicação do Código de Procedimento e de Processo Tributário a todos os processos tributários a partir da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho; nem coloca em causa a decisão contida no despacho de admissão do recurso interposto da sentença, sendo que nele o Mmº Juiz teve o cuidado de indicar expressamente os preceitos e o diploma legal que regiam a tramitação e o julgamento do admitido recurso – artigos 281º e 286º, n.º 2, do CPPT.

O dissídio circunscreve-se ao teor e pertinência da decisão contida no despacho de fls. 173 que julgou deserto esse admitido recurso interposto da sentença.

Com efeito, toda a tese da Recorrente visa evidenciar a tempestividade das alegações que apresentou em 24/05/2013 (um dia após o despacho que julgou deserto o recurso) face ao disposto no art. 686º, n.º 1, do CPC e, por conseguinte, o erro em que teria incorrido o Mmº Juiz do tribunal "a quo" ao julgar que se encontrava ultrapassado o prazo legal para apresentar as alegações de recurso, ou, ainda, o erro em que teria incorrido ao proferir a decisão recorrida num momento em que, na óptica da Recorrente, já se encontrava esgotado o seu poder jurisdicional.

Vejamos.

Apesar de o Recorrente questionar o poder do Mmº Juiz do tribunal *a quo* para proferir a decisão recorrida, impõe-se simplesmente dizer que ao proferi-la o Mmº Juiz exerceu o poder jurisdicional que lhe incumbia, em estrita obediência ao comando ínsito na norma contida no art. 282º, n.º 4, do CPPT, sendo, por isso, insustentável a tese que, a este propósito, a Recorrente desenvolve. No que toca aos recursos jurisdicionais, assiste ao tribunal "a quo" o dever de julgar deserto o recurso quando constate a falta de apresentação tempestiva das respectivas alegações, pelo que, relativamente a esta matéria, o poder jurisdicional do Juiz não se esgota enquanto o recurso não é enviado para o tribunal "ad quem".

E também não lhe assiste razão quanto à invocada interrupção do prazo para apresentar as alegações face ao pedido de aclaração do despacho de admissão do recurso.

In casu, é aplicável ao recurso da sentença o regime processual civil na redacção anterior ao Dec. Lei n.º 303/07, de 24 de Agosto ([1]), sendo, por isso, inquestionável que o prazo para apresentar as alegações do recurso se contava a partir da notificação do despacho que o admitiu, e que o pedido de aclaração desse despacho, seja ou não justificado, não tem a virtualidade de suspender o prazo para alegar, como ficou explicado no acórdão proferido pelo STA em 29/06/2004, no recurso n.º 026/04, cuja fundamentação sufragamos e onde a questão apreciada e decidida era precisamente a de «*saber se o pedido de aclaração do despacho que admitiu o recurso interrompe o prazo para apresentação das respectivas alegações.*».

Como aí se deixou frisado, *«o pedido de aclaração difere o início do prazo para arguir nulidades, pedir a reforma e interpor recurso da sentença para depois da notificação da decisão proferida sobre o requerimento. // O mesmo se diga quanto aos despachos, ou seja, o pedido de aclaração de um despacho apenas difere o início do prazo para arguir nulidades, pedir a sua reforma e interpor o competente recurso.*

O que equivale a dizer que o pedido de aclaração do despacho que admite um recurso não interrompe o prazo em curso para a apresentação das respectivas alegações.

De resto, como decorre dos artºs 144º n.º 1 e 145º n.º 2 do C.P.Civil, o prazo processual, estabelecido na lei ou fixado por despacho do juiz é, em regra, contínuo, sendo certo ainda que o decurso do prazo peremptório extingue o direito de praticar o acto.».

Isto é, o pedido de aclaração do despacho de admissão do recurso não difere o início do prazo para a apresentação das respectivas alegações, pois a norma constante do artº 686º n.º 1 CPC aplica-se

apenas à interposição do recurso e não à apresentação de alegações, sendo que a diferença de soluções jurídicas radica na circunstância de em caso de pedido de aclaração da sentença o objecto do recurso só fica definido após a decisão proferida sobre requerimento.

E esta interpretação não contende com qualquer princípio constitucional, mormente com o princípio do acesso ao direito e aos tribunais consagrado no art. 20º, n.º 1, da Constituição. Desde logo porque, ante o requerimento de interposição do recurso, o juiz pode e deve mandar que o recurso siga os termos que julgue adequados, e a aclaração desse despacho destina-se apenas, como o próprio termo indica, a esclarecer e não a alterar o decidido. Para além de que essa decisão não vincula o tribunal superior, a qual é susceptível de ser impugnada nas alegações de recurso, em conformidade com o disposto no art. 687º, nºs 3 e 4, do CPC.

No caso vertente, a Recorrente foi notificada do despacho que admitiu o recurso em 13/12/2012, pelo que é fora de dúvida que o prazo para apresentar as alegações terminava em 10/01/2013, podendo ainda o acto ser praticado nos três dias seguintes mediante pagamento de multa, ou seja, até 14/01/2013 - cfr. art. 282º, n.º 3, do CPPT e arts. 144º, nºs 1 e 2 e 145º, n.º 5, do CPC.

Todavia, a Recorrente só apresentou as alegações em 24/05/2013.

Significa isto que na data em que foi proferido o despacho recorrido, ou seja, em 23/05/2013, a Recorrente ainda não tinha apresentado as alegações de recurso e há muito se esgotara o prazo (peremptório) para as apresentar. Razão por que nada mais restava do que julgar o recurso deserto por falta de alegações, como se julgou no despacho recorrido que, por isso, se tem de manter.

Acresce que, mesmo a seguir-se a tese da suspensão do prazo para alegar que a Recorrente também sustenta, esse prazo, ainda que acrescido dos três dias a que se refere o art. 145º, n.º 5, do CPC, sempre teria terminado em 15/05/2013, sendo, por isso, intempestivas as alegações de recurso apresentadas em 24/05/2013.

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, sem prejuízo do apoio judiciário de que beneficia.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Ascensão Lopes* (voto a decisão com a declaração de que não acompanho, integralmente, a fundamentação do acórdão por propender a considerar que estando em causa um pedido de aclaração que incidiu sobre os termos da prática de um acto, cujo prazo estava a decorrer, tal pedido suspende o decurso desse prazo, o que no caso concreto não altera a sorte do recurso apresentado.)

([1]) Cfr. artigo 11º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 303/07, de 24 de Agosto e artigo 7º, n.º 1, da Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho.

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso judicial. Nulidade da sentença. Excesso de pronúncia. Absolvição da instância.

Sumário:

I — Nos termos do n.º 2 do artigo 493.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi *da alínea e*) *do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, as excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa, pelo que, julgada verificada uma excepção desta natureza, o Tribunal tinha apenas de absolver da instância o recorrido, estando-lhe vedado o conhecimento do mérito da impugnação.*

II — Ao ter também conhecido do mérito da impugnação, conheceu de questão de que não podia tomar conhecimento (cfr. a parte final da alínea d) *do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil), o que fere a sentença recorrida de nulidade por excesso de pronúncia, nulidade cujo suprimento,* ex vi *do n.º 1 do artigo 731.º do Código de Processo Civil, impõe que se modifique a decisão recorrida, mantendo-a apenas na medida da absolvição da instância.*

III — Em face do teor na notificação recebida pela recorrente quanto aos meios de defesa de que dispunha, e em face do disposto no n.º 4 do artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, poderá a ora recorrente ainda deduzir, no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado da presente decisão, a reclamação administrativa do acto sindicado de que a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro faz depender a respectiva impugnação judicial.

Processo n.º 1751/13-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrida: Câmara Municipal do Montijo.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado (por vencimento).

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem a A……., S.A., com os sinais dos autos, interpor o recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º1145/07.1 BEALM, instaurado contra o acto de autoliquidação de taxa devida pela instalação de três infra-estruturas de suporte de estações de radiocomunicação, no valor de 13 795,00€.

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

"A) O Tribunal recorrido julgou o Município do Montijo absolvido da presente instância, por verificação da excepção dilatória de erro na forma processual, e, não obstante, pronunciou-se também acerca da questão de mérito que lhe foi colocada, julgando improcedente a Impugnação

B) Assim, viola a regra de acordo com a qual, julgada verificada uma excepção dilatória, fica o decisor impedido de conhecer de mérito da causa (n.º do artigo 493º do CPC, aplicável por força da alínea d) do artigo 2º do CPPT), o que, no caso concreto, desemboca numa indubitável nulidade da Sentença quer porque esta se pronuncia sobre uma questão de que não podia tomar conhecimento (cfr. alínea d) do artigo 668º do CPC), quer porque a decisão de julgar não provado o mérito da questão está em clara oposição com um dos fundamentos pelos quais, na Sentença em crise, se entende absolver o Impugnado da instância (cfr. alínea e) do artigo 668ºdo CPC).

C) Nestes termos, deve a Sentença recorrida ser julgada nula.

D) Seja como for — não prescindindo do reconhecimento do vício de nulidade acabado de arguir —, a notificação da liquidação impugnada comunica expressamente à A……. que esta "poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º do C. P. P. T.", ou seja, nos termos gerais do direito processual tributário, sem qualquer alusão à Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, pelo que, se o CPPT, no n.º 2 do seu artigo 36º, estabelece que as notificações deverão conter sempre, além de outros elementos, os meios de defesa contra o acto notificado, então o contribuinte não poderá deixar de lançar mão daqueles que lhe forem comunicados — no caso em análise, esse meio poderia muito bem ter sido a Impugnação Judicial.

E) De resto, a Sentença recorrida é ilegal por caucionar uma actuação também ilegal do Município do Montijo, o qual, ao alegar que o meio de reacção utilizado poderia ter sido aquele que ele próprio indicou à Impugnante, violou inaceitavelmente os ditames da boa-fé que legalmente devem nortear as relações entre os contribuintes e as entidades dotadas de poderes tributários (seja a Administração fiscal ou as autarquias).

F) Por estas razões, deve a Sentença recorrida ser anulada. Foi assim que este Supremo tribunal decidiu no processo n.º1146/07.OBEALM (recurso n.º154/10 — 2 Secção Tributária), congénere e contemporâneo do presente.

G) De novo não concedendo, e pese embora o facto de a Recorrente entender que, uma vez julgada a absolvição da instância do Município do Montijo, não deveria o Tribunal recorrido ter-se debruçado sobre a questão de fundo submetida à sua análise, ainda assim, por mera cautela de patrocínio — a fim de obviar a um eventual trânsito em julgado dessa matéria —, recorre do entendimento vertido, concluindo que a "taxa" impugnada constitui um tributo claramente desproporcional, em que o valor cobrado não se encontra em qualquer relação sinalagmática com a natureza do serviço prestado, de tal forma que aquela não pode deixar de se considerar um verdadeiro imposto.

H) Ora, como este no foi criado por Lei parlamentar (ou por Decreto-Lei autorizado), é irremediavelmente inconstitucional e ilegal.

I) Ainda que assim se não entendesse — e o tributo fosse efectivamente uma taxa —, sempre a sua desproporcionalidade o tornaria, nos termos atrás descritos, ferido dos mesmos vícios.

J) O acto de liquidação é inconstitucional, por violação dos artigos 103º, n.º 2, e 266º, n.º 2, da CRI, e ilegal, por violação dos artigos 8º e 55º da LGT, bem como do artigo 4º, n.º 1, da Lei n.º53-E/2006, de 29 de Dezembro.

K) Em conformidade, não fora nula ou anulável nos termos dos capítulos anteriores, sempre a decisão recorrida deveria ser anulada por fazer uma aplicação errada e ilegal do direito vigente à matéria de fundo controvertida.»

Requereu que o presente recurso seja julgado procedente, com todas as devidas consequências legais, e, a revogação da sentença recorrida.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer a fls. 194/195, no sentido de que o presente recurso merece provimento, concluindo, em síntese, que:

a) É de julgar nula a sentença recorrida, nos termos conjugados dos arts. 576. n.º 2 e 615 n.º 1 alínea d) do actual CPC, aplicável subsidiariamente, nos termos do art. 2. alínea e) do C.P.P.T.

b) O recorrido deve ser absolvido da instância, podendo a recorrente apresentar, no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão a proferir, reclamação perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa, nos termos do n.º 4 do artigo 37. do C.P.P.T.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

1. Por requerimento de 15/06/2003 a impugnante requereu ao Município de Montijo a emissão de Autorização Municipal inerente à instalação e funcionamento das infra-estruturas de suporte das Estações de Radiocomunicações de que é titular (cfr. doc. junto a fls. 44 a 65 dos autos);

2. Por ofício cuja data se desconhece mas anterior a 30/10/2007 do Município do Montijo, foi a impugnante notificada para pagar a quantia de € 13.795,37 da taxa municipal devida pela realização, manutenção e reforço de Infra-estruturas Urbanísticas nas edificações não inseridas em loteamentos urbano (cfr. doc. junto a fls. 75 dos autos);

3. Em 30/10/2007, foi paga pela Impugnante a taxa melhor identificada no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 76 dos autos);

4. Em 11/12/2007 deu entrada neste Tribunal a presente impugnação judicial (cfr. carimbo aposto na fl. de rosto da petição inicial).

6. Das questões a apreciar e a decidir

Face às conclusões das alegações a fls. 176/187 dos autos que, como é sabido delimitam o objecto e o âmbito do recurso, são as seguintes as questões que a recorrente vem submeter à apreciação deste Tribunal:

a) saber se a sentença recorrida se encontra ferida de nulidade por excesso de pronúncia e por contradição entre (um dos) fundamentos e a decisão, em violação das alíneas c) e d) do artigo 668.º do Código de Processo Civil.

b) saber se saber se a sentença incorreu em erro de julgamento ao considerar verificado o erro na forma de processo sem aplicar o disposto no n.º 4 do artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

6.1 Da invocada nulidade da sentença recorrida**.**

A sentença recorrida, a fls. 131 e segs. dos autos, absolveu da instância o Município do Montijo, por ter entendido que a deduzida impugnação (directa) da liquidação da taxa não era o meio processual adequado para atacar o acto sindicado, pois que em face do disposto no artigo 16.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro se impunha prévia reclamação administrativa e apenas do indeferimento (expresso ou tácito) desta caberia reclamação judicial, considerando ainda que a notificação ao contribuinte dos meios de defesa ao seu dispor, nos termos em que foi feita - ou seja, comunicando-lhe que *poderia ser interposta reclamação graciosa ou impugnação judicial -,* era adequada, entendendo que *não era necessário que se fizesse menção expressa à necessidade de reclamação prévia,* pois que *estamos perante matéria de direito que deve ser conhecida* (cfr. sentença recorrida, a fls. 134/135).

Mas a sentença não ficou pela fundamentação da absolvição da instância do Município, nos termos expostos, antes prosseguiu no conhecimento do mérito da impugnação (ainda que sob pretexto de um *ainda que assim não se entendesse* – fls. 135 dos autos), questão sobre a qual discorreu ao longo de seis páginas, para concluir, imediatamente antes do parágrafo decisório, que *sem necessidade de mais considerações, julgaremos improcedente a presente impugnação* (cfr. sentença recorrida, a fls. 192 dos autos). Alega a recorrente (cfr. conclusão B) das suas alegações de recurso) estar a sentença ferida de nulidade, pois que teria violado a regra *de acordo com a qual, julgada verificada uma excepção dilatória, fica o decisor impedido de conhecer do mérito da causa (n.º 2 do artigo 493.º do CPC, aplicável por força da alínea d) do artigo 2.º do CPPT), o que, no caso concreto, desemboca numa indubitável nulidade da Sentença quer porque esta se pronuncia sobre uma questão que não podia tomar conhecimento (cfr. alínea d) do artigo 668.º do CPC), quer porque a decisão de julgar não provado o mérito da questão está em clara oposição com um dos fundamentos pelos quais, na Sentença em crise, se entende absolver o Impugnado da instância (cfr. alínea e) do artigo 668.º do CPC),* sendo apoiada a sua alegação quanto ao excesso de pronúncia pelo parecer do Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto junto deste Tribunal. A nosso ver assiste razão à recorrente.

Vejamos.

A questão, nestes termos suscitada é, até nos pressupostos de facto, em tudo idêntica à que foi apreciada e decidida neste Supremo Tribunal Administrativo Acordão 154/10, de 2.06.2010, proferido

em recurso interposto pela mesma recorrente, aresto que aliás temos vindo a seguir de perto, pelo que se acompanhará a argumentação jurídica aí aduzida por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Como se escreveu naquele aresto, "Nos termos do n.º 2 do artigo 493.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), as excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa, pelo que, julgada verificada uma excepção desta natureza, o Tribunal tinha apenas de absolver da instância o recorrido, estando-lhe vedado o conhecimento do mérito da impugnação. Ora, ao ter também, ou mesmo sobretudo (dada a disparidade de profundidade com que trata a questão prévia e a de mérito), conhecido do mérito da impugnação, embora sob pretexto de um ainda que assim não se entendesse, conheceu de questão de que não podia tomar conhecimento (cfr. a parte final da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC), o que fere a sentença recorrida de nulidade por excesso de pronúncia, nulidade esta que importa suprir, atento o disposto no n.º 1 do artigo 731.º do CPC, desconsiderando tudo o que nela se escreveu sobre o mérito da impugnação e mantendo-a, apenas, na medida da absolvição da instância" (fim de citação).

7.2 Da errada notificação dos meios de defesa e da aplicabilidade do n.º 4 do artigo 37.º do CPPT

Também em relação a esta questão concordamos com a doutrina expendida naquele Acórdão 154/10, inteiramente transponível para o caso subjudice, sendo as alegações e a fundamentação da sentença exactamente iguais às produzidas naqueles autos, pelo que remetemos, com a devida vénia, para a argumentação jurídica aí aduzida, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito.

Escreveu-se naquele Acórdão 154/10:

"Se não merece censura a decisão de absolvição da instância fundada no entendimento de que, em face do disposto no artigo 16.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro se impunha prévia reclamação administrativa, o mesmo não se diga já do entendimento expresso na sentença de que a notificação ao contribuinte dos meios de defesa ao seu dispor, nos termos em que foi feita - ou seja, comunicando-lhe que *poderia ser interposta reclamação graciosa ou impugnação judicial -,* era adequada, *não* sendo *necessário que se fizesse menção expressa à necessidade de reclamação prévia,* pois que *estamos perante matéria de direito que deve ser conhecida.* Ora, este juízo não pode manter-se. (…) O n.º 2 do artigo 36.º do CPPT, enumera os requisitos das notificações e, entre estes, figura a indicação dos meios de defesa e o prazo para reagir contra o acto notificado Ora, na notificação efectuada pelo Município do Montijo foi indicado como meio de defesa a utilizar a reclamação ou a impugnação, em alternativa, não esclarecendo que o segundo meio estava dependente da prévia dedução de reclamação, nos termos do n.º 5 do artigo 16.º da Lei n.º 53-E/2006 de 29 de Dezembro. Assim, tendo sido, indicado, erradamente, como meio de defesa, aquele que o Recorrente veio a utilizar, sem que tivesse sido esclarecido de que a impugnação judicial dependia de prévia dedução de reclamação – o que constitui, aliás, solução diversa da consagrada na legislação imediatamente precedente (sendo que actual nem sequer era ao tempo aplicável na sua totalidade) e sem paralelo no regime geral, salvo em situações muito limitadas -, e porque os interessados não podem ser prejudicados por erros da administração, o n.º 4 do artigo 37.º do CPPT, dispõe que "No caso de o tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado em julgado da decisão judicial", norma esta que julgamos aplicável in casu.

Assim, absolvida da instância a Fazenda Pública, em consequência do erro na forma de processo, poderá a recorrente, ao abrigo do n.º 4 do artigo 37.º do CPPT, interpor no prazo de 30 dias reclamação da liquidação de taxa perante o órgão que efectuou a liquidação, nos termos do artigo 16.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro.*"(fim de citação)*

É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, pelo que, com base nessa mesma fundamentação jurídica, se conclui que o recurso merece provimento.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em:

- Conceder provimento ao recurso;

- Suprir a verificada nulidade por excesso de pronúncia, expurgando-se da sentença a decisão sobre o mérito da causa, mantendo-a todavia na medida da absolvição da instância por erro na forma de processo; e

- Julgar aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 37.º do CPPT, podendo a ora recorrente deduzir reclamação da liquidação de taxa perante o órgão que a efectuou. Sem custas.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator por vencimento) — *Ana Paula Lobo,* (vencida pelas razões constantes do voto que anexo) — *Ascensão Lopes*.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada
26 de Abril de 2013

VOTO DE VENCIDA

Não acompanho a decisão na parte em que declara a nulidade da sentença, pelas seguintes razões:

- Não há dúvida que nos termos do n.º 2 do artigo 493.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), as excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa, pelo que, julgada verificada uma excepção desta natureza, o Tribunal tinha apenas de absolver da instância o recorrido, estando-lhe vedado o conhecimento do mérito da impugnação.

Mas conhecer do mérito da impugnação não é equivalente a tecer sobre ele considerações hipotéticas e prometer uma decisão que não proferiu. Só existe excesso de pronúncia quando pronúncia existe e não, também, quando se aduzem à sentença, seja em que extensão for considerações jurídicas que conduziriam a uma decisão que não se proferiu porque em parte alguma referiu que julgava a impugnação improcedente.

A sentença foi arguida de nula pela recorrente face ao disposto nas alíneas c) e d) do artº 668º do Código de Processo Civil uma vez que, tendo absolvido da instância a autarquia impugnada, conheceu do mérito da impugnação.

Importa considerar as seguintes partes da sentença recorrida:

«(...)

B) QUESTÕES JURÍDICAS A SOLUCIONAR

Nos presentes autos teremos que analisar a questão prévia suscitada pelo Impugnado e caso esta seja improcedente aferir da legalidade da liquidação posta em crise.

C) DO DIREITO

Vem o Município suscitar a questão prévia da necessidade de reclamação graciosa prévia à impugnação judicial.

Assiste razão à impugnada.

De facto, determina o art. 16ºda Lei nº53-E/2006, de 29/12 que:

"Artigo 16º

Garantias

1 - Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.

2 - A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.

3 - A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.

4 - Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

5 - A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no N.O. 2 do presente artigo."

Assim sendo, e uma vez que a notificação que foi remetida à impugnante referia exactamente que poderia ser interposta reclamação graciosa ou impugnação judicial, não era necessário que se fizesse menção expressa à necessidade de reclamação prévia.

De facto, estamos perante matéria de direito que deve ser conhecida.

Assim sendo, absolver-se-á o Município da presente instância por a presente impugnação não ser admissível.

No entanto, e ainda que assim não se entendesse, sempre a presente impugnação estaria votada ao insucesso.

Alega a impugnante a inconstitucionalidade da liquidação da taxa.

De facto, esta matéria tem sido objecto de uma jurisprudência uniforme quer do STA quer do próprio Tribunal Constitucional.

(...)

E, então, a terminar, havemos de convir, em súmula, que o tributo pago aos municípios por "empresas de rede" pela utilização do subsolo municipal, com a colocação neste de tubos e de condutas, tem a natureza de taxa, e não de imposto, atento o seu carácter bilateral ou sinalagmático.(...)"

Assim sendo, e passando agora para o caso concreto dos autos estamos claramente perante uma taxa e não perante um imposto, pelo motivos sobejamente explanados no Acórdão do Pleno da Secção Tributária supra citado.

Cumpre agora verificar se, tratando-se duma taxa esta viola os princípios da Igualdade e da Proporcionalidade como alega a impugnante.

Vejamos.

Também o Tribunal Constitucional tem sido chamado, por diversas vezes, a pronunciar-se sobre estas questões, designadamente no Acórdão n.º 365/2003, que passamos a transcrever:

(...)

Assim e na esteira do Acórdão do Tribunal Constitucional supra citado, entende este Tribunal que no caso concreto também não se encontra violado qualquer dos princípios invocados pela impugnante.

Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações, julgaremos improcedente a presente impugnação.

IV – DECISÃO

Em face de tudo o anteriormente exposto, absolve-se o Município da presente instância em virtude de o presente meio processual não ser o adequado.

Custas pela impugnante.

Registe e notifique.»

A interpretação da sentença recorrida à luz da interpretação dos negócios jurídicos, na senda do que vem sendo reiteradamente afirmado quer pela doutrina quer pela jurisprudência de que enunciamos, a título meramente exemplificativo, o constante do Ac. do Supremo Tribunal de Justiça de 05-11-2009, proferida no proc 4800/05.TBAMD-A.S1, e acessível em http://www.dgsi.pt/

«A sentença proferida em processo judicial constitui um verdadeiro acto jurídico, a que aplicam as regras reguladoras dos negócios jurídicos (art. 295º do C.Civil).

As normas que disciplinam a interpretação da declaração negocial são, pois, igualmente válidas para a interpretação de uma sentença. O que significa que a sentença tem de ser interpretada com o sentido que um declaratário normal, colocado na posição do real declaratário, possa deduzir do seu contexto (art. 236º do C.Civil).

Para interpretarmos correctamente a parte decisória de uma sentença, temos de analisar os seus antecedentes lógicos que a tornam possível e a pressupõem, dada a sua íntima interdependência.

A interpretação da sentença exige, assim, que se tome em consideração a fundamentação e a parte dispositiva, factores básicos da sua estrutura.

No dizer incisivo de Carnelutti, a sentença não é "nem dispositivo sem motivos, nem motivos sem dispositivo, mas a fusão deste com aqueles".

Por outras palavras, a identificação do objecto da decisão passa pala definição da sua estrutura, constituída pela correlação teleológica entre a motivação e o dispositivo decisório, elementos que reciprocamente se condicionam e determinam, fundindo-se em síntese normativa concreta (cfr. Castanheira Neves, RLJ 110º, pags. 289 e 305).

De realçar, ainda, que, embora o objecto da interpretação seja a própria sentença, a verdade é que, nessa tarefa interpretativa, há que ter em conta outras circunstâncias, mesmo que posteriores, que funcionam como meios auxiliares de interpretação, na medida em que daí se possa retirar uma conclusão sobre o sentido que se lhe quis emprestar (Vaz Serra, RLJ, 110-42).»

Da leitura da sentença recorrida, na parte acabada de transcrever, - sendo que o que se omitiu consiste apenas na reprodução de diversas decisões doutros tribunais e apontamentos doutrinários ali integrados por entendidos relevantes para a decisão a proferir, verifica-se que esta começou por motivar a questão da absolvição da instância da entidade impugnada, e, disse que, se não se verificasse tal excepção a impugnação deveria ser julgada improcedente. Aduziu, em seguida uma enorme quantidade de razões, tidas por fundamentantes da hipotética improcedência da impugnação, assim se propondo expor como decidiria esta impugnação se não houvesse de proferir a decisão que veio a proferir de absolvição da instância.

Mesmo antes da parte decisória individualizada da sentença – ponto IV – Decisão – disse: «Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações, julgaremos improcedente a presente impugnação».

Mas a decisão foi apenas e tão só de absolvição do Município da instância em virtude de o presente meio processual não ser o adequado.

Na interpretação razoável da sentença, tendo em conta tudo o que dela consta verificamos que começou por indicar qual era a decisão – absolvição da instância – mas avançou para um hipotética decisão sobre o mérito da impugnação, de todo desnecessária, e, que só não é ilegal, no nosso entender, no sentido de determinar a nulidade da sentença porque é hipotética – o que em si mesmo é um contra-senso numa sentença que se destina a decidir casos concretos e não a responder a hipotéticas questões teóricas -.

Quando disse, na parte da motivação – anotando-se que há uma objectiva e expressa divisão entre a motivação e a decisão nesta sentença divisão que excede em muito, mesmo graficamente a simples sucessão de parágrafos de um texto corrido - «Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações, julgaremos improcedente a presente impugnação» - utilizou-se o futuro do verbo julgar para referir uma acção ou acontecimento que provável ou certamente ocorrerá no futuro, mas mais não foi que «uma promessa» que, finalmente se não veio a concretizar.

Em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 576º do Código de Processo Civil (anterior artº 493.º do Código de Processo Civil), aplicável por força do disposto na alínea e) do artigo 2.º Código de Procedimento e Processo Tributário, as excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal. Por essa razão, tendo o tribunal recorrido considerado que era inadmissível a impugnação, nunca poderia tomar conhecimento de qualquer questão atinente ao mérito da causa, ainda que de conhecimento oficioso.

Se o tivesse feito, a sentença enfermaria de nulidade por excesso de pronúncia - d) do n.º 1 do artigo 615.º do Código de Processo Civil (anterior artº 668.º do Código de Processo Civil), mas, não o fez.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revisão. Prazo. Contagem do prazo.

Sumário:

Os prazos de dedução do recurso de revisão a que alude o artigo 293.º do CPPT, configuram-se como prazos peremptórios de caducidade, substantivos, cuja contagem obedece ao disposto nos artigos 279.º, 328.º e 331.º, todos do Código Civil, não se suspendendo, por isso, durante as férias judiciais.

Processo n.º 1753/13-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, com os sinais dos autos, interpôs para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do Acórdão da secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, de 4 de Junho de 2013, que desatendeu a reclamação para a Conferência do Despacho do Relator naquele Tribunal que, por extemporaneidade, não admitiu o recurso de revisão do acórdão do TCA Sul de 16 de Outubro de 2010, proferido no proc. n.º 1937/07.

Subsidiariamente, caso não fosse admitido recurso de revista, interpõe recurso por oposição de Acórdãos, invocando como acórdão fundamento o Acórdão da 1.ª Secção do STA de 28 de Maio de 2002, proc. n.º 37656B.

A recorrente conclui as suas alegações de recurso formulando a seguinte conclusão:

A) Dando-se como reproduzido o sumário do acórdão referido, realça-se que o recurso de revisão não é um procedimento tributário nem uma Impugnação Judicial, mas sim um meio previsto na lei processual, pelo que a contagem do prazo de 30 dias previsto no art. 293.º, n.º 3 do CPPT para a sua interposição suspende-se durante as férias judiciais, nos termos da 2ª parte do n.º 1 do art.º 144.º do CPC.

Termos em que decidindo conforme o alegado e conforme o acórdão citado, será feita justiça.

O recurso de revista foi admitido por acórdão datado de 18/06/2014.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

É do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão recorrido:

A. Por acórdão, no processo 1937/07, do TCASUL de 16.10.2007, já transitado em julgado, foi concedido provimento ao recurso, revogada a decisão recorrida e julgada improcedente a impugnação mantendo-se o acto recorrido.

B. Em 4.9.2008 foi enviado para este TCASUL, por correio electrónico, o requerimento de fls. 65 a 67 de revisão do acórdão referido em A) para correr por apenso ao processo n.º 1939/07 (cfr. fls. 62 a 67 do pedido de revisão).

C. Pelo ac. constante de fls. 130 a 175, transitado em julgado em 9.07.2008 e cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, foi a ora requerente absolvida dos crimes por que ia acusada (cfr. fls. 129 a 175).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que vem dirigido a este Supremo Tribunal.

No acórdão pelo qual foi admitido este recurso de revista, identificou-se assim a questão colocada pela recorrente, à qual agora cumpre dar resposta:

"*A questão relativamente à qual vem interposto recurso de revista excepcional respeita à natureza do prazo para interposição de revisão de decisão transitada em julgado interposto ao abrigo do artigo 293.º do CPPT, se prazo substantivo, se prazo processual, e consequentemente, se tal prazo se suspende ou não durante as férias judiciais, ex vi do disposto no n.º 1 do artigo 138.º (anterior artigo 144.º) do Código de Processo Civil (CPC).*".

No acórdão recorrido escreveu-se quanto a esta questão:

"*No despacho reclamado entendeu-se que à contagem desse prazo de trinta dias se aplicavam as regras previstas no art. 279º do CC por se tratar de prazo de caducidade (art. 298º, n.º 2 do CC) e não prazo regulador de distância entre actos de um processo judicial, e daí que nesse prazo se incluam sábados, domingos e dias feriados e o mesmo não se suspenda em férias judiciais, sendo que se terminar em férias judiciais, sábado, domingo, dia feriado ou com tolerância de ponto o seu termo se transfere para o 1º dia útil seguinte. Não se tratando, pois, de prazo judicial, mas de prazo de caducidade não tem aplicação, na contagem desse prazo, o disposto no art. 144º do CPC como pretende a reclamante, sendo mesmo que a referência ao prazo de caducidade constante do n.º 4 do art. 144º só é aplicável aos prazos previstos no CPC, o que não é o caso dos autos em que o prazo está previsto no n.º 3 do art. 293º do CPPT e a que é aplicável o disposto no n.º 1 do art. 20º do CPPT que manda contar o prazo nos termos do art. 279º do cc. Assim, tal prazo de caducidade não se suspende nem se interrompe senão nos casos em que a lei o determine (cfr. art. 328º do CC) e só impede a caducidade a prática, dentro do prazo legal ou convencional, do acto que a lei ou convenção atribua efeito impeditivo (cfr. n.º 1 do art. 331º do CC).*

Na situação em apreço, tendo a decisão referida em C transitado em julgado, em 9.7.2008, iniciou-se o prazo de trinta dias para requerer a revisão do ac., em 10.7.2008, pelo que a apresentação do requerimento de revisão, em 4.9.2008, é extemporânea dado que o último dia do prazo para apresentação do mesmo foi em 1.9.2008 (segunda feira), 1º dia útil após as férias judiciais de verão, pelo que é de manter o despacho reclamado, assim se desatendendo a reclamação.".

Desta posição diverge a recorrente, insistindo que o prazo para interpor recurso de revisão, ao contrário do que consta do acórdão recorrido, sendo de 30 dias, suspende-se durante as férias judiciais, pois o recurso de revisão é um meio previsto na lei processual, pelo que a contagem do prazo de 30 dias previsto no art. 293º, n.º 3 do CPPT para a sua interposição suspende-se durante as férias judiciais, nos termos da 2ª parte do n.º 1 do art. 144º do CPC, mais invocando em favor da sua posição o acórdão deste Supremo Tribunal, da secção do contencioso administrativo, datado de 28/05/2002, recurso n.º 37656B, onde se sumariou:

"*I - O prazo de 60 dias de interposição do recurso extraordinário de revisão suspende-se durante as férias judiciais.*

II - Vale como data da interposição do recurso de revisão a da efectivação do respectivo registo postal.".

Vejamos, então.

Dispõe o artigo 293.º do CPPT, sob a epígrafe "Revisão da sentença":

1 - A decisão transitada em julgado pode ser objecto de revisão no prazo de quatro anos, correndo o respectivo processo por apenso ao processo em que a decisão foi proferida.

2 - Apenas é admitida a revisão em caso de decisão judicial transitada em julgado declarando a falsidade do documento, ou documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita, ou de falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia.

3 - O requerimento da revisão é apresentado no tribunal que proferiu a decisão a rever, no prazo de 30 dias a contar dos factos referidos no número anterior, juntamente com a documentação necessária.

4 - Se a revisão for requerida pelo Ministério Público, o prazo de apresentação do requerimento referido no número anterior é de 90 dias.

5 - Salvo no que vem previsto no presente artigo, a revisão segue os termos do processo em que foi proferida a decisão revidenda.

Da leitura deste inciso legal extrai-se que a decisão transitada em julgado pode ser objecto de revisão dentro do prazo máximo de 4 anos contados a partir do respectivo trânsito, cfr. n.º 1, desde que se verifique algum dos pressupostos a que alude o n.º 2.

Prevendo, no entanto, o n.º 3, que o requerimento deve ser apresentado em Tribunal no prazo de 30 dias, contados a partir do conhecimento de qualquer um dos pressupostos a que alude aquele n.º 2.

Não estando em causa o prazo peremptório absoluto de 4 anos a que alude o n.º 1, importa saber qual a natureza do prazo de 30 dias a que alude o n.º 3 e qual o modo da sua contagem, se nos termos

do disposto no artigo 279º do CC, se nos termos do disposto no artigo 138º do CPC (novo) - a que correspondia anteriormente o artigo 144º.

Os tribunais superiores têm entendido uniformemente que o recurso extraordinário de revisão se configura como uma nova acção, que vive de forma independente e autónoma da acção onde foi proferida a decisão já transitada em julgado que se pretende sujeitar à "revisão", cfr., entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal, datados de 02/07/2014, recurso n.º 0360/13 e de 20/12/2007, recurso n.º 01438A/03 e o acórdão do STJ, datado de 14/01/2014, recurso n.º 5078-H/1993.L2.S1.

A este propósito, escreveu-se naquele acórdão datado de Julho de 2014: "*...entendemos que o recurso extraordinário de revisão configura um verdadeiro processo novo, que tem essencialmente a natureza de uma acção que visa a mudança da ordem jurídica definida em decisão transitada em julgado.*

O recurso de revisão é um recurso extraordinário que visa impugnar uma decisão transitada em julgado, mediante fundamentos taxativamente indicados na lei.

Como vem sendo afirmado pela doutrina, no recurso de revisão destacam-se claramente dois momentos: o juízo rescindente, que visa afastar a decisão impugnada, e tem por objecto o acertamento da existência de qualquer um dos fundamentos previstos na lei; o juízo rescisório, que visa substituir a decisão revogada por uma outra decisão expurgada dos vícios que originaram a revisão (Luís Correia de Mendonça/Henrique Antunes, Dos Recursos, ed. Quid Juris, pag. 354.).

O recurso de revisão é, também, um recurso extraordinário que apresenta estrutura de um processo autónomo, embora na sequência de outro.

Como se esclarece no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14.01.2014, Recurso 5078-H/1993. L2.1, in www.dgsi.pt, "Se analisarmos o regime jurídico deste recurso, concluiremos que são raras as normas dos recursos ordinários que se lhes aplicam, estando mais perto a sua estrutura de uma acção autónoma – apesar de intimamente ligada a um processo anterior transitado em julgado.

O recurso extraordinário de revisão previsto no art.771º do Código de Processo Civil, na redacção do DL. 303/2007, de 24.8, não integra, formal e estruturalmente a tramitação do processo de que se torna apenso, quando instaurado; a acção vive, sobrevive e finda na maior parte dos casos sem que haja tal recurso, não sendo de considerar um iter necessário da respectiva tramitação, cuja autonomia e fim último é destruir através de um processo declarativo com regras peculiares, com estrutura declarativa e autonomia, o caso julgado com fundamentos taxativamente previstos. É certo que tem uma componente mista (peculiar, sobretudo, se a acção passar a fase rescidente), com uma tramitação própria, mas essa singular tramitação não o descaracteriza como acção autónoma. Com ele inicia-se um processo novo cujo fim último é destruir o caso julgado formado em acção anterior.

Não sendo, sequer enxertado na acção anterior, mas implicando uma petição inicial onde devem ser expostos os fundamentos da revisão, prevendo indeferimento liminar e, só passado esse crivo, uma fase de instrução e decisão; estes elementos, a nosso ver, caracterizam-na como acção autónoma o que não é invalidado pelo facto do objectivo que visa se relacionar com uma decisão judicial anterior."

Também a Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo, se pronunciou, por diversas vezes, neste sentido.

Assim no acórdão 30256B, de 25.09.2008 afirmou-se que os recursos extraordinários de revisão «constituem acções novas cujo objectivo é duplo: em primeiro lugar, o verificar a existência de algum vício na decisão transitada ou no processo que a ela conduziu susceptível de ser qualificado como pressuposto legal da sua admissibilidade (juízo rescindente); depois, e sendo a resposta afirmativa, o de substituir a decisão recorrida através da repetição da instrução e de um novo julgamento da acção (juízo rescisório).»

E no Acórdão 765/05, de 29.03.2006, o pleno da Secção de Contencioso Administrativo sublinhou que «os fundamentos relevantes para a procedência deste recurso extraordinário são aqueles que vigoram no momento do proferimento da decisão rescindente, determinando a aplicação imediata da lei nova a todos estes recursos desde que interpostos na respectiva vigência, ainda que as decisões a rever tenham sido proferidas no domínio de lei anterior».

E, na doutrina, refere Miguel Teixeira de Sousa, in Novos Estudos de Processo Civil. pág. 389 que «Deve admitir-se que a lei nova sobre os fundamentos dos recursos extraordinários é de aplicação imediata a todas as decisões e aos recursos delas interpostos. São possíveis por isso duas situações: se a lei nova aboliu um fundamento de impugnação, o recurso extraordinário deixa de ser admissível com esse fundamento; - se a lei nova comporta um novo fundamento, este é aplicável mesmo à impugnação das decisões proferidas antes do início da sua vigência».

A posição adoptada quanto à natureza do processo de revisão de sentença como processo autónomo regulado pela lei nova - porque iniciado com a apresentação da pretensão e não como continuação, em recurso jurisdicional, do processo anterior - é também reforçada pela norma do n.º 4 do art.º 772.º do CPC que manda admitir, das decisões proferidas no processo de revisão, os recursos ordinários a que estariam originariamente sujeitas no decurso da acção em que foi proferida a sentença a rever. Não teria sentido que nos trâmites para o juízo rescisório a demandante tivesse todos os recursos de um novo processo e ao mesmo tempo a lei cerceasse a possibilidade de atingir a fase rescisória

limitando os recursos na fase rescindente, o que sucederia se se tratasse a avaliação preliminar dos pressupostos da revisão como um recurso comum da decisão que se pretende rever, introduzido ainda no mesmo processo em que foi prolatada aquela decisão. Portanto, o CPC autonomiza o processo de revisão como uma nova acção na qual as decisões estão sujeitas aos recursos ordinários que cabem na acção que é objecto do juízo rescisório."

Perante o exposto haveremos de concluir que o pedido de revisão de sentença formulado pela recorrente constituiu um processo novo e autónomo relativamente àquele onde foi proferida a decisão a rever, ainda que com ele relacionado…".

Estando-se, assim, perante uma "acção nova", que não um mero recurso de decisão judicial anteriormente proferida, há agora que saber como se deverão contar aqueles prazos legalmente previstos, de 4 anos, cfr. n.º 1, e de 30 dias, cfr. n.º 2, para a sua dedução.

Quanto às regras de contagem dos prazos dispõe o artigo 20º do CPPT:

1- Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

2 - Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil.

Ao qualificar-se o recurso de revisão de sentença como se de uma acção nova se tratasse, pode-se surpreender que não tem aplicação no caso concreto o disposto no n.º 2 daquele artigo 20º, uma vez que a dedução do requerimento do recurso não se trata da prática de um acto em processo judicial pendente, antes se deve qualificar tal acto como a prática de um acto que dá inicio a um novo processo judicial.

E, assim sendo, os prazos legalmente previstos para a dedução de tal requerimento de recurso, devem qualificar-se como prazos de caducidade, nos termos do disposto no artigo 298º, n.º 2 do Código Civil, a exemplo do n.º 1 daquele artigo 20º, cuja contagem se faz nos termos do disposto no artigo 279º do Código Civil, estando sujeitos às respectivas regras de contagem especificamente previstas nos artigos 328º (Suspensão e interrupção) e 331º (Causas impeditivas da caducidade), ambos do Código Civil.

Não há, assim, que aplicar aqui o disposto no artigo 144º, n.º 4 do CPC - *Os prazos para a propositura de acções previstos neste Código seguem o regime dos números anteriores* -, uma vez que à contagem destes prazos não se aplicam as regras especialmente previstas no Código do Processo Civil.

Ou seja, os prazos são contados de forma contínua, não se suspendendo nos termos do disposto no artigo 144º, n.º 1 do CPC, havendo apenas que se ter em conta a especialidade prevista no artigo 279º, alínea e) do Código Civil que impõe que se o acto tiver que ser praticado em juízo, como o dos autos, e termine em domingo, feriado ou férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Portanto, estando-se aqui perante prazos substantivos e peremptórios, o não exercício do direito de acção dentro desses mesmos prazos implica que o interessado fique impossibilitado, posteriormente, de exercer esse seu direito, por entretanto ter ocorrido a sua extinção.

E assim tendo decidido o TCA Sul, nenhuma censura merece tal decisão, porque fez uma correcta aplicação do direito.

Tanto mais, que no caso concreto não era aplicável a doutrina do acórdão deste Supremo Tribunal invocado nas alegações de recurso, porque o quadro legal aí tido em conta era substancialmente diferente do quadro legal aplicável nestes autos, ou seja, o disposto no artigo 293º do CPPT.

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Excesso de pronúncia. Falta de fundamentação. Acto de avaliação.

Processo n.º 1864/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de procedência da impugnação judicial que A…… deduziu contra o acto tributário de segunda avaliação efectuada ao prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia …….. sob o artigo provisório n.º P5291, determinando a respectiva anulação por vício de falta de fundamentação.

1.2. Rematou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A. O Meritíssimo juiz *a quo* julgou procedente a impugnação judicial, por considerar verificado o vício de forma por inexistência fundamentação, quando na douta peça decisória se reconhece expressamente que o Impugnante apenas alega que a notificação do resultado da segunda avaliação não se encontra devidamente fundamentada.

B. Apesar de ser a insuficiente fundamentação da notificação do resultado da segunda avaliação o vício invocado pelo Impugnante, a douta peça decisória acaba por apreciar o acto de avaliação e nele reconhecer que inexiste fundamentação, como se fosse esta a ilegalidade, o verdadeiro fundamento da impugnação judicial.

C. Uma coisa é a falta de fundamentação da notificação do resultado da segunda avaliação, vício invocado pelo Impugnante e que, segundo a própria douta sentença recorrida, é gerador de mera irregularidade e outra é a falta de fundamentação do resultado da segunda avaliação, sancionada por anulabilidade, e que determinou a procedência da presente impugnação.

D. Se for peticionada a anulação de um acto de liquidação com base em determinado vício gerador de mera irregularidade (causa de pedir no processo de impugnação judicial), não pode o tribunal anular o acto impugnado com fundamento em vício diferente, não invocado.

E. O *thema decidendum* é delimitado pelas partes, e o juiz não tem que saber se, porventura, à situação das partes conviria melhor outra providência que não a solicitada, ou se esta poderia fundar-se noutra *causa petendi*.

F. À luz do preceituado no n.º 3 do art. 5º do CPC, em matéria de direito, o tribunal não está sujeito à alegação das partes, nem sequer no que respeita à qualificação jurídica dos factos por elas efectuada, e goza de liberdade na indagação, interpretação e aplicação do Direito, mas não pode exceder os seus poderes de cognição, conhecendo questão não suscitada, como nos parece ser a falta (ou insuficiente) fundamentação do resultado da segunda avaliação.

G. A douta sentença recorrida, ao conhecer de questão enformadora de uma concreta causa de pedir conducente à procedência da acção, que não havia sido suscitada na respectiva petição inicial e nem era de conhecimento oficioso, enferma de nulidade por excesso de pronúncia, atento o disposto no último segmento do n.º 1 do art. 125º do CPPT.

H. Decorre do disposto nos artigos 38º a 44º do CIMI que a fundamentação da avaliação impugnada é a que resulta da aplicação das fórmulas e dos coeficientes fixadas na lei, não podendo os peritos ter qualquer influência ou poder para alterar os coeficientes legalmente estabelecidos.

I. Os coeficientes que pesam na avaliação são elementos precisos, objectivos e pré-determinados por lei, em função dos diversos elementos e critérios nela constantes e devidamente explicitados, designadamente em função da localização e do destino do prédio em causa e, por isso, indisponíveis para as partes intervenientes no procedimento de avaliação.

J. Considera-se suficientemente fundamentado o acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contem a individualização do prédio avaliado, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.

K. Contrariamente ao exarado na douta sentença recorrida, o acto tributário de fixação do valor patrimonial do prédio com o artigo de matriz n.º 5281 da freguesia ……, concelho de Aveiro, deve considerar-se suficientemente fundamentado, dado que a ficha de avaliação junta aos autos e o respectivo termo de avaliação (que expressamente remete para a correspondente ficha de avaliação), exteriorizam a individualização do prédio avaliado, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas.

L. A douta sentença sob recurso, ressalvado o devido e merecido respeito, incorre, assim, em:

(i) Excesso de pronúncia, consubstanciado na invocação de vício essencialmente diverso daquele com que o Impugnante conformou a causa de pedir, pelo que enferma de nulidade, de acordo com o estipulado no último segmento do n.º 1 do art. 125º do CPPT e nos arts. 608º, n.º 2 e 615º, n.º 1, alínea d) do CPC;

(ii) Incorrecta interpretação e aplicação do art. 77º da LGT, caso se entenda que a apreciação do vício de falta de fundamentação do resultado da segunda avaliação não excede os poderes de cognição do Ilustre Julgador, hipótese aventada à cautela por mero dever de patrocínio.

Nos termos vindos de expor e nos que V.ªs. Exas, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a decisão por outra que julgue

a impugnação judicial de todo improcedente, como se nos afigura estar mais consentâneo com o Direito e a Justiça.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. Por despacho de fls. 122, o Meritíssimo Juiz do tribunal "*a quo"* sustentou a inexistência de nulidade da sentença por excesso de pronúncia, com a seguinte motivação:

«Apresentadas tempestivamente as alegações de recurso, verifica-se que a Fazenda Pública imputa à decisão recorrida a nulidade resultante de excesso de pronúncia, por entender que a sentença conheceu do vício não invocado de falta de fundamentação da avaliação predial.

Na tese da Fazenda Pública o fundamento que serviu de base à impugnação é o vício da notificação da avaliação, e não do acto notificado (conclusões A e B).

Discorda-se respeitosamente.

Afigura-se que petição inicial, nomeadamente nos seus artigos 56º e 57º, não deixa margem para a interpretação sustentada pela Fazenda Pública. O fundamento da impugnação é "o resultado da segunda avaliação notificada" (56º) porque "limita-se a apresentar resultados sem explicar o critério de como os mesmos foram obtidos" e porque "a avaliação impugnada carece da fundamentação exigida" (57º p.i.), como se entendeu logo no relatório da sentença recorrida.

Sustenta-se, portanto, que não ocorre a invocada nulidade da sentença.

Por isso, subam os autos ao Supremo Tribunal Administrativo nos termos do despacho de fls. 109.».

1.4. O Exmo. Magistrado do Ministério Público não emitiu parecer, apondo "Visto".

1.5. Colhidos os vistos dos Exmºs Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Na decisão recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

1. Na sequência da análise interna de elementos respeitantes à sociedade B……., LDA, pessoa colectiva n.º ……., o Serviço de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro verificou que essa empresa pagava uma renda anual de € 18.000,00 pela utilização de um prédio urbano (matriz n.º 3030 ……..), classificado como terreno para construção, propriedade do seu sócio gerente A……., Impugnante nos presentes autos - (fls. 20 do Processo Administrativo).

2. Em 16.09.2011, os serviços de inspecção tributária, em visita ao local onde a sociedade B……., LDA exercia a sua actividade, constaram que no referido terreno estava instalada um "pavilhão comercial" onde era exercida "a actividade comércio a retalho de flores, plantas e sementes" - (fls. 5 e 20 do PA).

3. Nessa mesma data (16.09.2011), o ora Impugnante foi notificado para proceder à alteração da matriz urbana n.º 3030 através de entrega de declaração modelo 1 a que se refere a "*alínea b) do n.º 1 do art. 13º do CIMI*", por nele estar a ser exercida actividade de comércio a retalho de flores, plantas e sementes - (fls. 16 dos autos e fls. 5 e 25 do PA).

4. Em 26.09.2011, o ora Impugnante procedeu à entrega da declaração para inscrição ou actualização de prédios urbanos (Modelo 1), que determinou a atribuição do artigo provisório n.º P5291 ao prédio em questão (cfr. 17 dos autos e fls. 1 a 3 do PA).

5. Na referida declaração modelo 1 foi declarado, no campo respeitante ao tipo de prédio, que o agora Impugnante atribuiu a classificação "***Outros***", início da construção em 15-2-2001 e data da conclusão da obra em 30-11-2001, e no anexo descreve a existência de um estacionamento com 22 metros a toda a largura do terreno (com 24 metros de frente para a estrada nacional), e que nos 44 metros seguintes, no total de 1.056m^2, se encontram implantadas as estufas em causa - (fls. 17 dos autos e fls. 1 a 3 do PA).

6. Em 13.11.2011 foi efectuada a primeira avaliação e nela foi pela AT atribuída a afectação "***comércio e serviços em construção industrial***" e fixado o valor patrimonial tributário de € 484. 310,00 - (fls. 23 dos autos e fls. 32 do PA).

7. Em 28.11.2011, o Impugnante foi notificado do resultado da primeira avaliação patrimonial - (doc. 5 anexo à petição inicial, a fls. 23 dos autos).

8. Em 27.12.2011, o ora Impugnante requereu a segunda avaliação, reclamando da classificação do prédio como de "comércio e serviços em construção tipo industrial" e do consequente valor fixado, invocando que o terreno está apenas parcialmente coberto por estufa removível para nela serem cultivadas flores, arrecadadas plantas e seus afins, explorados e comercializados como produtos hortícolas e juntou planta da referida estufa e certidão emitida pela Câmara Municipal de Aveiro comprovando que para o terreno inscrito na matriz urbana n.º 3030 não existe pedido de informação prévia válido nem qualquer projecto aprovado e que, de acordo com as plantas de Ordenamento do PDM Plano Director Municipal, o terreno está inserido em Zona de Construção Tipo 1 e em zona de Salvaguarda Estrita - (fls. 7 a 10 do PA e fls. 24 e 28 dos autos).

9. O terreno tem a área total de 3.500 m^2 e a estufa ocupa a área de 1056 m^2 — (fls. 15, 17 e 19 dos autos e fls. 15 do PA).

10. Em 28.03.2012, no âmbito da segunda avaliação, foi fixado o valor patrimonial de € 469.780,00 e mantida a afectação a "*comércio e serviços em construção industrial*" (fls. 18 a 21 dos autos e 15 a 18 do PA).

11. No "termo de avaliação" de 28.3.2012 os peritos regionais declararam que a avaliação decorreu "*com inteira observância de todas as formalidades legais, conforme está descrito na ficha de avaliação do prédio com o artigo de matriz 5281 da freguesia ……..*" e que "*O VPT baixou. Após vista ao local foram considerados alguns minorativos relativo ao estado de conservação*" e "*O perito da parte, C……, invocou que o critério estabelecido para a avaliação do prédio como comércio e serviço em construção de tipo industrial não corresponde à realidade*" - (fls. 18 dos autos e fls. 18 do PA);

12. Da ficha de avaliação consta, quanto aos "*elementos de qualidade e conforto*", que *"28 — Estado deficiente de conservação: -0,30. 2 — Cobertura: Degradação acentuada da cobertura sem isolamento térmico e com factores climáticos -0,010. 3 — Revestimentos de piso, paredes e tectos: - Ausência de revestimento (piso). As paredes e tectos estão revestidos por chapa metálica degradada e acentuada corrosão dos materiais -0,010. 5 — Canalizações e instalações eléctricas: Inexistência e as poucas existentes estão totalmente degradadas não cumprindo com a sua função -0,005. 6 — Condições de salubridade e higiene: Prédio com falta de iluminação, ventilação e grande teor de humidade -0,005"* - (fls. 15 e 16 do PA).

13. A aludida "estufa" é uma estrutura metálica desmontável, devido a inexistência de soldas, composta por tubos de aço, apoiados lateralmente em bases enterradas no solo, sem isolamento no piso e com paredes e tectos revestidos por chapas metálicas degradada e sem isolamento térmico. Não tem canalizações e instalações eléctricas funcionais - (fls. 26, 27 dos autos e planta de fls. 10, 15 e 16 do PA);

14. Na descrição do prédio inscrito na matriz urbana n.º 5281 …… consta a seguinte descrição: *"Prédio em propriedade total sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente"* com afectação a *"comércio e serviços em construção de tipo industrial",* com a área de 1.056 m^2 coincidente com a *"área de implantação do edifício", "área bruta de construção"* e *"área bruta privativa"* e sem qualquer *"área bruta dependente"* - (fls. 31 do PA);

3. As questões que a Fazenda Pública, ora Recorrente, coloca à apreciação deste Tribunal são as de saber se a sentença recorrida é nula por excesso de pronúncia e, no caso negativo, se incorreu em erro de julgamento, por errada interpretação da regra legal de fundamentação ínsita no artigo 77º da LGT, ao julgar que o acto tributário impugnado se encontra inquinado por vício formal de falta de fundamentação.

3.1. Do excesso de pronúncia.

Invoca a Recorrente a violação do disposto no último segmento do n.º 1 do art. 125º do CPPT e nos arts. 608º, n.º 2, e 615º, n.º 1, alínea d), ambos do CPC, por ter havido pronúncia sobre questão que, na sua óptica, não fora suscitada, mais precisamente pronúncia sobre o vício de falta de fundamentação do acto tributário de segundo avaliação do prédio inscrito na matriz predial da freguesia ……. sob o artigo provisório n.º P5291,

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125º do CPPT e da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC, a sentença é nula *quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento*, nulidade que está directamente relacionada com o dever que é imposto ao juiz, pelo artigo 660º n.º 2 do CPC, de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação e de não poder ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

O excesso de pronúncia ocorre, assim, quando o tribunal aprecia e decide uma questão que não havia sido chamado a resolver. Todavia, se o tribunal, consciente e fundamentadamente, toma conhecimento de uma questão por julgar que ela foi expressa ou implicitamente invocada, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse julgamento, mas não nulidade por excesso de pronúncia.

Por conseguinte, desde que o tribunal afirme ou invoque razões para justificar o conhecimento de uma determinada questão, como acontece no caso em que julga que ela resulta da matéria articulada ou que aí se encontra corporizada, não se verifica a nulidade por excesso de pronúncia, mesmo que se conclua ter existido erro nesse julgamento.

No caso dos autos, verifica-se que na sentença se considerou que a impugnação tinha por fundamento a *«falta de fundamentação da qualificação da afectação do terreno a fins "comércio e serviços em construção tipo industrial" em vez de "outros", erro de facto e de direito na fixação do valor patrimonial tributário e vício de violação de lei resultante da violação dos artigos 6º, n.º 1, alínea d); 38º, 41º, 43º e 44º do CIMI, artigo 77º da LGT, artigos 124º e 125º do CPA, artigo 99º do CPPT e 286º, n.º 3 da CRP»,* sendo o pedido formulado o de anulação, com esses fundamentos, do *«resultado da segunda avaliação aqui impugnada»*.

E na análise do invocado vício formal de falta de fundamentação, o Meritíssimo Juiz, depois de proceder à distinção entre a falta de fundamentação do acto de notificação (tendo em conta que no art. 52º da petição se alegara que «*A notificação efectuada ao contribuinte do resultado da segunda avaliação, conforme documento 1 e 4, não se encontra devidamente fundamentada para os efeitos*

previsos nos artigos 77º da LGT …»), do vício de falta de fundamentação do acto tributário em si (tendo em conta que nos arts. 54º e segs. da petição se alegara a falta de fundamentação do acto de avaliação, afirmando-se que *«No resultado da segunda avaliação, ora impugnada, não é explicado, fundamentado ao contribuinte, o critério da afectação do prédio»* e que *«Resulta que a avaliação impugnada carece de fundamentação legalmente exigida, o que constitui vício de forma, que acarreta a sua anulação…»*, julgou que embora a ausência de notificação da fundamentação existente traduza em mera irregularidade suprível com recurso ao disposto no artigo 37º do CPPT, já a inexistência dessa fundamentação constitui uma preterição de formalidade legal insuprível, susceptível de conduzir à anulação do acto impugnado.

E passando ao conhecimento da questão da existência, ou não, de fundamentação do acto impugnado, julgou que *«No caso dos autos, verifica-se que o impugnante pediu segunda avaliação do prédio alegando expressamente que discordava da qualificação efectuada pela AT na primeira avaliação, e que a AT manteve essa qualificação sem, em qualquer momento procedimental, nomeadamente no "termo de avaliação" de 28.3.2012 (referido no facto 12 de 3.1 supra), esboçar qualquer tentativa de fundamentação dessa decisão. // O dever de fundamentação do acto de avaliação compete aos peritos envolvidos sendo a preterição desse dever imputada à Fazenda Pública e, concretamente, ao Chefe do Serviço de Finanças competente, a quem cabe zelar pelo cumprimento da legalidade procedimental.*

Portanto, tem de se reconhecer que inexiste fundamentação do acto e que essa omissão se mostra insuprível e constitui fundamento para a procedência da presente acção.».

Ou seja, o Mmº Juiz interpretou os fundamentos da impugnação como integrando não só a questão da falta notificação da fundamentação, como, também, a questão da própria falta de fundamentação do acto impugnado em si, esta corporizada na alegação, vertida nos arts. 54º e seguintes da p.i., de que na avaliação não fora minimamente explicada a razão por que a AT mantivera a qualificação atribuída na primeira avaliação, como prédio com afectação para "comércio e serviços industriais", quando a razão do pedido da segunda avaliação consistia precisamente na discordância dessa classificação e do consequente valor fixado, já que, na sua perspectiva, não podia ser-lhe atribuída tal classificação à luz do art. 6º do Código do IMI.

Foi, pois, neste contexto interpretativo que o Mmº Juiz conheceu do vício relativo à fundamentação do acto impugnado.

Perante este julgamento, ainda que porventura errado, que levou ao conhecimento do vício, não se pode dar por verificada a nulidade da decisão por excesso de pronúncia.

De todo o modo, consideramos que bem andou o Mmº Juiz ao interpretar a petição do modo como o fez, pois esse articulado, nomeadamente nos seus arts 56º e 57º, não deixa margem para a interpretação ora sustentada pela Fazenda Pública. O fundamento da impugnação é "*o resultado da segunda avaliação notificada*" porque "*limita-se a apresentar resultados sem explicar o critério de como os mesmos foram obtidos*" e porque "*a avaliação impugnada carece da fundamentação exigida*" (arts. 56º e 57º da p.i.), como bem se deixou frisado na sentença. Aliás, a própria Fazenda Pública também assim o entendeu, como resulta do teor da sua contestação, onde se limitou a refutar a existência de vício de falta de fundamentação do acto impugnado por entender que era suficiente a fundamentação aduzida no respectivo termo avaliativo.

Termos em que improcede esta primeira questão.

3.2. Do erro de julgamento por violação da regra legal de fundamentação

Segundo a Recorrente, a decisão padece de erro de julgamento na aplicação do direito ao ter julgado que não se encontra suficientemente fundamentado o acto de avaliação do imóvel descrito no termo de avaliação.

Também aqui sem razão.

Como a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir, é essencial que o discurso contextual do acto dê a conhecer ao seu destinatário – pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas que rodearam a prática do acto – todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão e os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro.

Neste contexto, a suficiência da declaração fundamentadora do acto avaliativo só será suficiente se contiver um discurso claro e racional que dê a conhecer a um destinatário normal e razoável – hipoteticamente colocado na situação do real destinatário e no concreto contexto circunstancial que rodeou a prática do acto – as razões por que foram alcançados os valores atribuídos e os factores tidos em conta para essa atribuição, tudo de forma suficientemente reveladora do *iter* cognoscitivo que levou ao apuramento do valor encontrado para o prédio em questão, permitindo-se, dessa feita, a sua fácil sindicabilidade pelo contribuinte.

No caso vertente, o impugnante, ora Recorrido, pediu a segunda avaliação do prédio precisamente porque discordava da classificação que lhe fora atribuída na primeira avaliação (e, por consequência, do valor atribuído em função dessa classificação), onde constava como tendo afectação a "*comércio e serviços em construção industrial*", já que, na sua perspectiva, tinha de ser classificado como "*Outros*" à luz do

art. 6º do Código do IMI ([1]), na medida em que se trata de um terreno que está apenas parcialmente coberto por estufa removível para nela serem cultivadas flores, arrecadadas plantas e seus afins, não se integrando na definição que o CIMI dá para os prédios "*comerciais, industriais ou para serviços*" e que são apenas os *«edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins»* (nº 2 do art. 6º), mas antes na definição de "*Outros*" constante do n.º 4 do art. 6º. E para suportar tal pedido de segunda avaliação, juntou planta da referida estufa e certidão emitida pela respectiva Câmara Municipal, comprovando que para o terreno não existe pedido de informação prévia válido nem qualquer projecto aprovado e que, de acordo com as plantas de Ordenamento do PDM, o terreno está inserido em zona de construção Tipo 1 e em zona de salvaguarda estrita, razão por que não se enquadra na referida classificação de "*comerciais, industriais ou para serviços*".

Todavia, quanto a esse aspecto, a ficha de avaliação e o termo avaliativo nem uma palavra referem. Limitam-se a afirmar, de forma conclusiva, que o prédio tem a afectação "*comércio e serviços em construção tipo industrial*", procedendo à sua avaliação como tal, aplicando a fórmula que o art. 38º do CIMI contém para a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios para "*comércio e serviços*", com aplicação de coeficientes como o de *qualidade e conforto* e de *vetustez*.

Neste enquadramento, não há como deixar de concluir que o termo de avaliação não permite ao impugnante (nem ao tribunal) o conhecimento do itinerário seguido pela AT para resolver a controvertida questão da afectação/classificação deste prédio, conhecimento que se impunha tanto mais que o louvado do contribuinte deixou expressamente consignada a sua discordância da sua classificação como afecto a "comércio e serviço em construção de tipo industrial".

Deste modo, embora seja verdade que, como sustenta a Recorrente, a ficha de avaliação e o termo de avaliação procedem à individualização do prédio, à sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, à indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, às operações de quantificação e as normas aplicadas, a questão é que nada referem quanto aos motivos que levaram a AT a considerar a referida afectação e classificação do prédio, quando ela constitui a base para todas as operações de quantificação efectuadas.

Termos em que a decisão recorrida não merece censura, devendo manter-se na ordem jurídica.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves — José da Ascensão Nunes Lopes.*

([1]) Preceito segundo o qual os prédios urbanos se classificam em "*habitacionais*", "*comerciais, industriais ou para serviços*", "*terrenos para construção*" e "*outros*".

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Tributação de dividendos. Fundo de Pensões Holandês. ADT — Portugal Holanda. Discriminação de empresas sediadas fora de Portugal. Globalidade da tributação. Restrição à livre circulação de capitais.

Sumário:

Será pela análise concreta da tributação global dos dividendos tendo em conta a sua tributação em Portugal e na Holanda que se poderá verificar se o direito interno, nomeadamente as normas relativas à retenção na fonte, em princípio violadoras do artigo 63.º do TFUE, como disse o Tribunal de Justiça, em 6 de Outubro de 2011, no proc. C-493/09, na situação concreta, constituem uma restrição à livre circulação de capitais, proibida pelo indicado preceito.

Processo n.º 1877/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: STICHTING PENSIONENFONDS ABP e outra.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa
25 de Setembro de 2013. - **Julgou a impugnação procedente e, em consequência condenou a Fazenda Pública no pedido de anulação dos actos de retenção na fonte de IRC impugnados, e consequente restituição do imposto indevidamente pago, bem como no pagamento dos respectivos juros indemnizatórios.**

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 1692/12.3 BELRS que Stichting Pensionenfonds ABP, e, Stichting Pensionenfonds Zorg en Welzijn, deduziram contra o indeferimento tácito da reclamação graciosa que tinha por objecto o reembolso da retenção na fonte em sede de IRC sobre o pagamento de dividendos relativos ao ano de 2009 e 2010, no montante de 1.575.325,37€., tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I. Quanto ao regime legal interno relativo à retenção na fonte à taxa liberatória dos dividendos distribuídos por sociedades residentes a sociedades não residentes e a sua alegada violação do Direito Comunitário, o Tribunal a quo concluiu que os actos tributários impugnados nos presentes autos padecem de vício de violação de lei, por considerar que a retenção na fonte em IRC dos dividendos distribuídos por sociedades anónimas residentes em Portugal aos ora Recorridos enquanto Fundos de Pensões não residentes, efectuada nos termos do art. 16.º, n.º 1 do EBF conjugado com os arts. 87.º, n.º 4, alínea c), 94º, n.º 1, alínea c) e 98.º, n.º 1 do CIRC (na redacção vigente à data dos factos), viola o princípio da livre circulação de capitais previsto no art. 56.º do TCE e, consequentemente, o art. 8.º, n.º 4 da CRP.

II. Considera a AT que, no caso em apreciação, o diferente regime fiscal aplicável aos Fundos de Pensões estrangeiros não lesa os princípios da não discriminação e da liberdade de circulação de capitais ínsito no Direito Comunitário (arts. 12.º e 56.º do TCE e actuais arts. 18.º e 63.º do TFUE), pelo que a retenção em sede de IRC em discussão não enferma de qualquer ilegalidade.

III. A fim de concluir pela legalidade dos actos impugnados face às disposições do direito comunitário supra mencionadas importa atender, em primeiro lugar, aos preceitos legais internos em vigor na data dos factos tributários:

- O regime dos Fundos de Pensões plasmado no Decreto-Lei 12/2006, de 20/01, que transpôs para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 03/06, relativa às actividades e à supervisão das instituições de realização de planos de pensões profissionais, designadamente, o seu art. 38.º, n.º 1, alínea a), que refere que, entre outros requisitos, as sociedades gestoras de fundos de pensões devem constituir-se sob a forma de sociedades anónimas e ter a sede social, e a principal e efectiva da administração, em Portugal;
- O art. 16.º, n.º 1 do EBF que estatuía que nos exercícios em apreciação "[s]ão isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões e equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional" (realce e sublinhado nossos);
- Os arts. 87.º, n.º 4, alínea c), 94.º, n.º 1, alínea c) e 98.º, n.º 1 do CIRC (na redacção vigente à data dos factos) por força dos quais o regime de tributação aplicável aos Fundos de Pensões residentes era diferente do aplicável aos não residentes, na medida em que os rendimentos destes obtidos em Portugal estavam sujeitos a retenção na fonte a uma taxa liberatória de 20%.
- A Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e a Holanda, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000, de 12-07-2000.

IV. A nível comunitário relevam, além dos arts 12.º e 56.º do TCE já acima mencionados, o art. 58.º do mesmo Tratado, na parte que ora se transcreve:

"1. O disposto no artigo 56.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 56.º. (...)".

V. Refere o citado art. 58.º do TCE que a proibição de restrições aos movimentos de capitais não constitui um impedimento a que um EM consagre um regime diferente para os contribuintes que não se encontrem em idêntica situação.

VI. Posto isto, antes de concluir pelo carácter discriminatório de uma determinada norma nacional (no caso está em discussão a admissibilidade à luz do direito comunitário do disposto no art. 16.º, n.º 1

do EBF) e da existência ou não de causas de justificação que legitimem o carácter discriminatório da mesma, importa determinar, em primeiro lugar, se estamos perante situações comparáveis. Isto porque, só existe discriminação quando o direito interno de um EM aplica regras diferentes a situações comparáveis ou sujeita situações diferentes a um regime idêntico.

VII. Assim, é necessário proceder à comparação concreta dos casos em litígio a fim de saber se uma situação caracterizada por um tratamento diferente é ou não constitutiva de discriminação proibida pelo Tratado, colocando os não residentes de outros Estados Membros em desvantagem face aos residentes. Ora, tal apreciação não foi considerada na sentença do Tribunal de 1ª Instância.

VIII. A sentença em crise limita-se a remeter, neste ponto, para os princípios da não discriminação e da liberdade de circulação de capitais previstos, respectivamente, nos arts. 12.º e 56.º do TCE (actuais arts. 18.º e 63.º do TFUE) e para acórdãos do TJUE, nos quais são mobilizados esses mesmos princípios, sem apurar se o imposto retido pelas Recorridas é recuperado no Imposto devido no país do seu domicilio fiscal ou se se encontram sujeitas a um nível de tributação idêntico aos Fundos de Pensões residentes em Portugal (cfr. 1.º da p. 14).

IX. Não ficando demonstrado que, em concreto, se verifica a violação dos princípios da não discriminação e da livre circulação de capitais não se pode concluir tout court pelo carácter discriminatório da norma interna em discussão (art. 16.º do EBF). Neste sentido, já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo (STA), no Acórdão de 29/02/2012, proferido no Processo n.º 01017/11.

X. Acresce que, a este respeito, importa ter em conta o firmado na Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e a Holanda, designadamente o seu art. 24.º, nºs 2 e 4, que permite que o imposto pago em Portugal, relativamente a elementos do rendimento ou do capital, seja deduzido na Holanda, permitindo às ora Recorridas recuperar a parte do imposto retido em Portugal e não reembolsado. E os próprios objectivos visados com a CDT — evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital — que constituem fundamentos igualmente tidos em conta a nível comunitário, motivo pelo qual o TJUE revela uma maior abertura na aceitação das disposições das convenções de dupla tributação celebradas pelos EMs.

XI. O que fica dito permite refutar as seguintes premissas acolhidas na sentença em apreciação:

i) que as Recorridas se encontram numa situação objectiva comparável à dos Fundos de Pensões constituídos e a operar de acordo com a legislação portuguesa;

ii) que a presente situação controvertida envolve um tratamento discriminatório das Recorridas face às sociedades residentes em Portugal.

XII. No que tange à primeira premissa, a M. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa em nenhum ponto da sua decisão se refere à origem da globalidade dos rendimentos das Recorridas e ao regime de tributação a que se encontram sujeitas no Estado de residência, não tendo igualmente em consideração o mecanismo da eliminação da dupla tributação consagrado na CDT (u., em especial o seu art. 24.º, n.ºs 2 e 4).

XIII. Ora, neste contexto, convém ter em conta que, no plano fiscal, um tratamento diferenciado, de residentes não constitui, em si mesmo, uma discriminação proibida pelo Tratado, uma vez que não existe obrigação de tratamento nacional para os não residentes. Como é reconhecido pelo TJUE, a situação destas duas categorias de sujeitos passivos apresenta diferenças objectivas, quer do ponto de vista da origem dos rendimentos, quer da possibilidade de ter em conta a capacidade contributiva dos contribuintes (v. Acórdão de 14/02/1995, Schumacker, processo C-279/93, Acórdão de 11/08/1995, Wielokx, processo C-80/94, Acórdão de 14/09/199, Gschwinld, processo C-391/97)11.

XIV. As Recorridas só se encontrariam em situação comparável às sociedades residentes em Portugal se o Estado holandês consagrasse, em sede de Imposto sobre as sociedades, regras de tributação, incluindo taxa aplicável, regras de determinação do lucro tributável e demais obrigações fiscais iguais às vigentes em Portugal, o que se desconhece.

XV. Assim, labora em erro a M. Juíza do Tribunal a quo quando conclui a fls.15 e 16 da sua decisão que: "In casu, como vimos do quadro jurídico nacional, um Fundo de Pensões residente em Portugal está isento de IRC nos dividendos que lhe são distribuídos, ao passo que um fundo residente na União Europeia está sujeita a uma tributação liberatória à taxa de 20%, pelo que, não restam dúvidas que as situações são comparáveis, ou seja, excluindo o factor residência, um Fundo de Pensões residente em Portugal encontra-se na mesma situação que um Fundo de Pensões não residente." Ao contrário do afirmado supra, nos presentes autos, não resulta demonstrada a comparabilidade das situações em apreço.

XVI. No que diz respeito à incorrecção da segunda premissa, a mesma advém da circunstância de, não se encontrando as Recorridas numa situação comparável às das sociedades residentes, a não aplicabilidade da Isenção prevista no art. 16.º do EBF não implicar um tratamento discriminatório em desfavor daquelas.

XVII. Para que se pudesse concluir, in casu, no sentido do carácter discriminatório do regime que sujeita a retenção na fonte as entidades financeiras não residentes, as Recorridas teriam que de-

monstrar que suportaram uma tributação mais elevada no seu conjunto, o que não se verificou. Neste sentido, v. Acórdão Gerritse, de 12 de Junho de 2003 (Processo C-234/01).

XVIII. É de frisar que estamos perante matéria de facto e não de direito que cabia às Recorridas demonstrar - a necessidade de fazer prova dos factos constitutivos dos direitos por quem os invoca encontra-se firmada no ordenamento fiscal português, no art. 74.º da LGT, tendo os Contribuintes que a cumprir nas mais variadas situações com relevância fiscal. Não o tendo feito, não é possível invocar o carácter discriminatório da norma em discussão.

XIX. Assim, ao contrário do firmado na sentença em crise, não é inequívoco que as entidades financeiras portuguesas que pagam dividendos a entidades, também elas nacionais, estejam numa situação de vantagem relativamente às entidades residentes noutros EMs da UE que efectuem operações semelhantes.

XX. Perante a incorrecção das premissas acima assinaladas não é possível concluir, como faz o Tribunal a quo, que a norma interna em discussão conduz, no presente, a um tratamento desvantajoso dos rendimentos de fonte nacional obtidos pelos Fundos de Pensões não residentes e à consequente violação do princípio comunitário da não discriminação, plasmado no art. 56.º do TCE.

XXI. Do mesmo modo, não é de aceitar a transposição directa, para os presentes autos, do Acórdão do TJUE de 06/10/2011, proferido no processo C-493/09, como resulta do teor da sentença em apreciação.

XXII. Decidir com justiça implica decidir com racionalidade prática e com correcção ética ou axiológica, i.e., de uma forma racional e materialmente justa à luz da lei e do Direito.

XXIII. Seguindo de perto a análise crítica de Casalta Nabais, in Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, pp. 81 e ss., constata-se que a jurisprudência que vem sendo proferida pelo TJUE, a propósito da fiscalidade dos EMs e da sua compatibilidade com a fiscalidade da União não é isenta de críticas, devido ao seu carácter casuístico e à sua indiferença face aos valores cimeiros que devem presidir às constituições fiscais, como a capacidade contributiva enquanto critério de distribuição dos encargos fiscais e a realização do interesse fiscal do Estado enquanto comunidade política.

XXIV. Ora, a decisão de direito da presente causa não pode deixar de atender aos valores e princípios que presidiram à constituição e aprofundamento da União Europeia — a efectiva integração comunitária traduzida na aproximação económica e social dos EMs mais pobres aos mais ricos —, bem como ao facto de que a liberdade de circulação de capitais não constitui um fim em si mesmo, mas um meio potenciador do crescimento económico, emprego e desenvolvimento.

XXV. Outro aspecto negligenciado pela jurisprudência comunitária, neste domínio, é que o parâmetro fiscal constitui apenas um dos factores que os agentes económicos consideram nas suas opções/decisões, daí o Tribunal não poder concluir tout court que determinada medida fiscal por implicar um eventual tratamento discriminatório contende inevitavelmente com a liberdade de circulação de capitais.

XXVI. Cabendo à jurisprudência dar ao concreto problema jurídico em litígio a solução que se revele racional e ético-juridicamente mais adequada, a mesma não se pode ater acriticamente a precedentes que pareçam mais imediatamente aplicáveis ao caso.

XXVII. Acresce que o facto do legislador português na sequência da condenação proferida no citado Acórdão do TJUE de 06/10/2011, ter alterado através do art. 144.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012, a redacção do art. 16.º do EBF em discussão, não infirma a validade da actuação da Administração.

XXVIII. A Administração Tributária não pode deixar de aplicar as normas legais que a vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade. Efectivamente, a Administração Tributária, como qualquer órgão da Administração Pública, encontra-se estritamente vinculada ao cumprimento da lei, de acordo com o art. 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que é aplicável subsidiariamente às relações jurídico-tributárias, ex vi alínea e) do art. 2.º da Lei Geral Tributária. Desta forma, a Autoridade Tributária tem que aplicar os Códigos Fiscais que se encontram em vigor e as disposições deles constantes que regulam determinada relação juridico-tributária, de acordo com a citada alínea b) do art. 2.º da LGT, in casu, as normas constantes do CIRC e do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL 215/89, de 1 de Julho já citadas.

XXIX. Na verdade, tem a Administração Fiscal que considerar que no processo de elaboração das normas em questão o legislador terá tido em atenção todo o ordenamento jurídico, quer nacional, quer Comunitário, pelo que as normas devem respeitar os mesmos, sendo certo, também, que não cabe à Administração Tributária a sindicância das normas quanto à sua adequação relativamente ao Direito Comunitário.

XXX. Assim, é nosso entendimento que a posição das Impugnantes não tem sustentação legal, pois não encontra qualquer respaldo na letra da lei, mormente na letra dos arts. 88.º, n.º 1—al. c) (na redacção à data dos factos), 94.º, n.º 1—al. c) e 98.º, n.º 1, todos do CIRC, no art. 16.º, n.º 1 do EBF e ainda na alínea a) do n.º 1 do art. 38.º do DL 12/2006, de 20/01. E isto porque, na determinação do sentido e alcance da lei não poderá, nos termos do n.º 2 do art. 9.º do Código Civil (CC), aplicável por remissão

expressa da alínea d) do art. 2.º da LGT, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

XXXI. Tendo em consideração o já acima exposto, designadamente, o facto da diferença de tratamento efectuada pelas normas internas de um EM poder respeitar a situações não comparáveis objectivamente não se pode concluir que aquelas acarretam sempre uma discriminação.

XXXII. Sem prescindir, tendo em conta que, na sequência do citado Acórdão do TJUE de 06/10/2011, o aditamento do n.º 7 ao art. 16.º do EBF, que isenta de IRC «os rendimentos dos fundos de pensões que se constituam, operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português", desde que se verifiquem cumulativamente os restantes requisitos aí enunciados, só entrou em vigor no ano de 2012, ex vi, da Lei n.º 64-B/2011, de 30-12, a actuação da Administração não merece qualquer censura.

XXXIII. Mais, vem reforçar a posição por nós defendida, o facto de a norma do n.º 7 (aditada ao art. 16.º do EBF), referir expressamente a necessidade de existir "cooperação administrativa no domínio da fiscalidade". Tal requisito visa, sem sombra de dúvida, acautelar o controlo dos rendimentos concretos e globais auferidos pelos contribuintes em ambos os Estados. Dito de outro modo, através desta norma, tal qual foi configurada, será possível verificar, no caso concreto, se o contribuinte se encontra em condições análogas aos contribuintes residentes.

XXXIV. Também não é de admitir, neste ponto, que as normas comunitárias prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, por força do Primado do Direito Comunitário, nos termos do n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa.

XXXV. Desde logo, porque, não tendo sido comprovado o carácter discriminatório das normas controvertidas, perde relevância a questão do Primado do Direito Comunitário, por não se verificar qualquer desconformidade entre o Direito Interno e o Direito Comunitário.

XXXVI. Em segundo lugar, porque na presente situação em litígio as disposições de Direito Comunitário não gozam de efeito directo.

XXXVII. Na verdade, a norma do art. 56.º do TCE, não tem efeito directo, na medida em que não consubstancia uma norma "self executting". Antes a aplicabilidade da norma comunitária em causa no ordenamento interno dos EMs pressupõe a adopção de inúmeras Directivas, as quais por sua vez carecem, igualmente, de ser transpostas para a ordem interna dos vários Estados. Ou seja, não gozando de efeito directo, a aludida norma não prevalece, nem consequentemente, torna inaplicável as normas de direito interno português, conforme peticionado pelas ora Recorridas.

XXXVIII. Quanto à condenação pelo Tribunal a quo no pagamento de juros Indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT é de referir que tal dever só impende sobre a Administração Tributária se se verificar uma qualquer ilegalidade que denote o carácter indevido da prestação tributária à luz das normas substantivas, ilegalidade essa que terá de ser necessariamente imputável a erro dos serviços.

XXXIX. Ora, no caso em apreço a Administração Fiscal limitou-se, portanto, a aplicar as consequências jurídicas, que, do ponto de vista fiscal, se impunham face à ocorrência dos pressupostos de facto subjacentes às normas dos arts. 88.º, n.º 1 — alínea c) e 4 (na redacção à data dos factos), 94.º, n.º 1 — alínea c) e 98.º, n.º 1, todos do CIRC, no art. 16.º, n.º 1 do EBF e ainda na alínea a) do n.º 1 do art. 38.º do DL 12/2006, de 20/01, pelo que deverá igualmente ser revogada a decisão do Tribunal de 1ª Instância que julgou procedente o peticionado quanto aos juros indemnizatórios.

Requereu que seja revogada a sentença.

Contra-alegaram as recorridas tendo terminado esta sua peça processual com as seguinte conclusões:

A) O presente Recurso vem interposto da Douta Sentença proferida pelo Tribunal a quo que decidiu julgar procedente a impugnação judicial apresentada pelas ora Recorridas dos atos de retenção na fonte de IRC dos anos de 2009 e 2010, por considerar que os referidos atos tributários padeciam de vício de violação de lei, em particular por violação do princípio da liberdade de circulação de capitais previsto no Tratado, tal como determinado pelo TJUE, em acórdão proferido a 6 de Outubro de 2011, no processo C-493/09;

B) A questão material controvertida encontra-se resolvida, uma vez que o TJUE no processo C-493/09 já declarou a legislação nacional, em particular a norma do EBF ora sindicada, desconforme com o direito comunitário, em particular com o artigo 56º do Tratado;

C) No referido processo, o Estado português foi condenado por conferir um tratamento discriminatório aos fundos de pensões residentes na União Europeia, uma vez que na ótica do Tribunal a diferença de tratamento conferida aos dividendos auferidos por fundos de pensões torna o investimento dos fundos de pensões não residentes em sociedades portuguesas menos atraente, constituindo, assim, uma restrição ilegítima e injustificada à liberdade de circulação de capitais e, como tal, contrária ao Direito Comunitário;

D) Considerando o disposto no artigo 288º do Tratado e o carácter vinculativo das decisões adoptadas pelo TJUE, parece claro que a sentença recorrida não merece qualquer censura, o que motivou, aliás, que o legislador nacional já tenha alterado a norma controvertida do EBF, de forma a acolher a jurisprudência firmada no referido Acórdão;

E) O dever de anulação dos actos tributários ora sindicados não decorre, assim, da necessidade de aplicação retroativa da alteração legislativa introduzida pelo Orçamento do Estado para 2012, tal como invocado pela ora Recorrente, mas sim do reconhecimento expresso por parte do TJUE do carácter ilegal do regime fiscal nacional em vigor e incidente sobre os fundos de pensões;

E) Constitui jurisprudência pacífica dos nossos tribunais que, atento o primado do Direito Internacional face ao Direito interno, a doutrina prevista em acórdãos do TJUE que declare a desconformidade de normas nacionais dos Estados Membros aplica-se também aos factos tributários que tenham ocorrido em momento anterior desde que acautelado em tempo o direito de acção processual previsto na legislação interna (vide Acórdão STA, processo n.º 0275/08, de 04.06.2008);

G) A questão é também absolutamente pacífica para a própria Administração Tributária, a qual no passado dia 7 de novembro, divulgou o Ofício-Circulado n.º 20168/2013, sancionado pelo Gabinete da Subdiretora-geral do IR e das Relações Internacionais, orientando os serviços para a necessidade e dever dos serviços da Administração Tributária acatarem a decisão proferida pelo TJUE no processo C-493/09 e anularem os atos tributários praticados até 31.12.2011;

H) Do quadro legal em vigor à data dos factos tributários em análise resultava que um Fundo de Pensões residente em Portugal, quando recebia dividendos ou outros rendimentos provenientes de sociedades sediadas em Portugal estava sujeito a um regime fiscal mais favorável do que o aplicável a um Fundo de Pensões constituído de acordo com a legislação de um qualquer outro Estado Membro da União Europeia quando recebia dividendos ou outros rendimentos de fonte portuguesa;

I) A legislação nacional concedia aos Fundos de Pensões domiciliados em Portugal a possibilidade de beneficiarem de um regime que lhes permitia receber os dividendos isentos de tributação, bastando, para tal, que estivessem constituídos de acordo com a legislação nacional;

J) Por contraste, no caso de Fundos de Pensões constituídos noutro Estado Membro da União Europeia, os mesmos não beneficiavam de idêntica isenção, estando sujeitos a uma tributação efetiva de 20% em sede de IRC;

K) A distribuição de dividendos entre Estados Membros da UE não pode estar sujeita a quaisquer restrições, nem tão pouco a quaisquer discriminações baseadas na nacionalidade ou no local do investimento, uma vez que o Direito Comunitário estabelece um quadro legal destinado a eliminar quaisquer discriminações na circulação de capitais, nomeadamente em investimentos transfronteiriços (diretos ou indiretos), bem como eliminar quaisquer restrições que possam afetar a livre circulação de capitais e a livre prestação de serviços;

L) Constitui jurisprudência assente do TJUE que a diferença de tratamento entre entidades nacionais e entidades estrangeiras consubstancia uma violação do artigo 56.º do Tratado;

M) A faceta controvertida do artigo 14.º do EBF (atual artigo 16º) centra-se na circunstância de o mesmo ser, exclusivamente, aplicável aos Fundos de Pensões estabelecidos em Portugal, daqui se concluindo que, caso as ora Recorridas fossem residentes em território português, sobre os dividendos por si percepcionados no ano de 2009 (e 2010 no caso da Primeira Recorrida) não teria incidido qualquer retenção na fonte em sede de IRC;

N) As ora Recorridas e os Fundos de Pensões residentes em Portugal estão em situações comparáveis — distribuição de lucros por sociedades residentes — sendo que as Recorridas encontram-se sujeitas a tributação em Portugal, ao passo que os Fundos de Pensões residentes estão isentos sobre os mesmos rendimentos;

O) Por outro lado, a legislação portuguesa não visa estabelecer qualquer medida anti-abuso ou evitar práticas abusivas em matéria fiscal, pelo que o tratamento discriminatório conferido às ora Recorridas não encontra aqui qualquer justificação, nem a ora Recorrente logrou invocar qualquer argumento neste sentido;

P) Não se invoque contra o entendimento ora propugnado pelas Recorridas, a circunstância de estas terem beneficiado da limitação parcial de imposto concedida pelo ADT entre Portugal e a Holanda, uma vez que como tem notado o TJUE, uma Parte Contratante não pode limitar os direitos conferidos pelo artigo 56.º do Tratado com os benefícios que possam vir a ser conferidos por via de um Acordo Bilateral entre os Estados (ver Processo "Avoir Fiscal", processo 270/86);

Q) Tratando-se de um ato normativo de natureza internacional ratificado pelo Estado Português, as normas de direito comunitário prevalecem sobre o direito interno, por força do princípio da prevalência do direito internacional, conforme preceituado no artigo 8.º da CRP) e no artigo 1.º da LGT, não carecendo de qualquer ato de transposição de caráter interno;

R) A argumentação aduzida pela ora Recorrente carece de qualquer base legal, desde logo, porquanto a legislação ora em apreço já foi declarada ilegal por parte de uma instância jurisdicional internacional

à qual o Estado Português está legalmente vinculado, o que afeta de forma irremediável a legalidade dos atos tributários de retenção na fonte ora sindicados;

S) Tudo ponderado, parece inequívoco que a norma constante do atual artigo 16.º do EBF padece de manifesto vício de lei, por violação ostensiva dos princípios da legalidade tributária e do primado do direito internacional, violando, por conseguinte, o artigo 8.º da CRP, bem como os artigos 12.º e 56.º do Tratado de Roma, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente para efeitos de improcedência do presente recurso, requerendo-se a este Venerando Tribunal que se digne confirmar a sentença ora recorrida, reconhecendo o direito da Primeira Recorrida à restituição da quantia de EUR 1.177.248,07 e da Segunda Recorrida da quantia de EUR 398.077,30, tudo com as demais consequências legais, mormente o pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do disposto no artigo 43º da LGT.

Requereram que seja o recurso julgado improcedente e confirmada a decisão recorrida, determinando a consequente anulação dos actos tributários ora sindicados, por vício de violação de lei, tudo com as devidas consequências legais.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever ser anulada a decisão recorrida e ampliada a matéria de facto.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes **factos**:

A) As Impugnantes são pessoas colectivas de direito holandês, constituídas sob a forma jurídica de Fundos de Pensões - o Fundo PGGM encontra-se constituído sob a forma jurídica de Fundação - e estabelecidas de acordo com a legislação interna da Holanda (cfr. fls. 32 ss do Processo Administrativo e fls. 34 a 113, todas dos autos).

B) As Impugnantes têm o seu domicílio fiscal na Holanda (cfr. fls. 32 ss do Processo Administrativo e fls. 46 e ss e fls. 34 a 113, todas dos autos).

C) No ano de 2009 e 2010, as Impugnantes receberam dividendos na qualidade de accionistas de sociedades que foram sujeitos a tributação por retenção na fonte liberatória, à taxa de 20% e 10% (cfr. documentos de fls. 99 e ss dos autos).

D) A Primeira Impugnante efectuou pedidos de reembolso do imposto retido na fonte para os casos em que foi aplicada a taxa interna de 20% no montante correspondente à diferença entre a taxa interna de 20% e a taxa de 10% prevista no ADT celebrado entre Portugal e a Holanda, através da entrega dos Modelos 21 RFI (cfr. documentos de fls. 99 e ss dos autos).

E) O ABP suportou em Portugal em 2009 imposto por retenção na fonte no montante total de EUR 477.451,78, correspondendo à diferença entre a taxa interna e a taxa do ADT (cfr. documentos de fls. 99 e ss dos autos).

F) O ABP suportou em Portugal em 2010 imposto por retenção na fonte no montante total de EUR 699.796,29, correspondendo à diferença entre a taxa interna e a taxa do ADT (cfr. documentos de fls. 99 e ss dos autos).

G) No ano de 2009, o PGGM suportou em Portugal imposto por retenção na fonte num total de EUR 398.077, 30, correspondendo à diferença entre a taxa interna e a taxa do ADT (cfr. documentos de fls. 99 e ss dos autos).

H) Em 28/12/2011, as Impugnantes apresentaram junto do Serviço de Finanças de Lisboa 12 reclamação graciosa, nos termos do n.º 4 do art. 132.º do CPPT, na qual contestaram a legalidade das retenções na fonte de IRC relativas ao exercício de 2009 e 2010, tendo o processo corrido seus termos sob o n.º 3263201204000528 (cfr. fls. 1 e ss do Processo Administrativo).

I) A reclamação graciosa não foi decidida no prazo de 4 meses (cfr. Processo Administrativo).

J) A Impugnação foi apresentada em 30/05/2012 para tribunal tributário de Lisboa (cfr. fls. 2 e ss dos autos).

Questão objecto de recurso:

1- Vício de violação de lei.

A Representante da Fazenda Pública alicerça a defesa da legalidade do acto de liquidação impugnado na circunstância de ter sido aplicado, na formação do mesmo, direito interno português que não se mostra condicionado na sua conformação pelo direito comunitário na medida em que, no caso concreto, sem se ter apurado se o imposto retido é recuperado pelas recorridas no imposto devido no país do seu domicílio fiscal ou se se encontram estas sujeitas, diremos nós, globalmente, a um nível de tributação idêntico aos Fundos de Pensões com sede em Portugal, não podemos afirmar estar em presença de situação em que o direito fiscal português trate de forma diversa situações comparáveis, em desrespeito pelos princípios da não discriminação e da livre circulação de capitais previstos, respectivamente, nos arts. 12.º e 56.º do TCE (actuais arts. 18.º e 63.º do TFUE), não podendo por isso ser dele (direito comunitário) violador.

Ainda que se não acompanhe toda a argumentação expendida a este propósito, não há dúvida que para que haja violação do princípio da não discriminação, forçoso é que se trate de forma diferente, por regra, menos favorável, a tributação dos dividendos recebidos pelas recorridas e aquele que receberiam se tivessem sede em Portugal e se mostrassem constituídas segundo as regras do direito português, conhecimento que se não alcança apenas pela análise da tributação a que são sujeitas em Portugal.

Naturalmente que só há discriminação quando se trata de forma diversa situações similares. Numa análise de primeira aparência somos levados a admitir que a situação das recorridas será similar à dos fundos de pensões constituídos segundo a lei portuguesa e com sede em Portugal e que o diverso tratamento fiscal, assente apenas na sede nacional ou estrangeira do beneficiário dos dividendos aponta para uma discriminação destas, mas essa conclusão não pode decorrer apenas do diverso regime de retenção na fonte a que são sujeitos os dividendos de umas e de outras.

Deste modo, a decisão do presente processo não pode dispensar uma análise detalhada das várias fases de tributação a que são sujeitos estes rendimentos aqui e em aplicação da convenção celebrada entre Portugal e a Holanda para evitar situações de dupla tributação. Decorre dos preceitos legais largamente enunciados na sentença, e nas diversas peças processuais juntas pelas partes aos autos, que, por isso, nos dispensamos de repetir, dado que sobre o direito interno aplicável não há qualquer divergência, a tributação a que seriam sujeitos Fundos de Pensões constituídos segundo o direito português, sediados em Portugal que, como as recorridas nos anos de 2009 e 2010, na qualidade de accionistas de sociedades com sede em Portugal destas houvessem recebido dividendos, no valor dos percebidos pelas recorridas. Todavia, quanto às recorridas sabemos apenas qual o imposto que foi retido e quais os valores que foram reembolsados tendo em conta taxa prevista no acordo para evitar a Dupla tributação celebrado entre Portugal e a Holanda, e, que o artº 24º desse Acordo permite que o imposto pago em Portugal, relativamente a elementos do rendimento ou do capital, seja deduzido na Holanda, permitindo às ora Recorridas recuperar a parte do imposto retido em Portugal e não reembolsado, sem que possamos configurar qual a globalidade de tributação a que estarão sujeitos tais dividendos tendo em conta a retenção de que foram objecto em Portugal e aquela de que terão sido objecto na Holanda.

Diversamente do referido pela recorrente, na senda do que foi afirmado em situação em tudo idêntica à destes autos, apenas divergindo quanto ao ano de percepção dos dividendos pelas recorridas, no ac. deste Supremo Tribunal Administrativo de 27/11/2013, proferido no proc. 0654/13, acessível em www.dgsi.pt, que seguiremos de perto, é incontornável para a decisão do presente processo tudo quanto foi estatuído pelo Tribunal de Justiça em 6 de Outubro de 2011, no proc. C-493/09 numa apreciação geral e abstracta da legislação portuguesa, nesta matéria, em confronto com o direito comunitário em acção proposta pela Comissão Europeia junto do Tribunal de Justiça, nomeadamente que:

«Ao reservar o benefício da isenção de imposto sobre as sociedades apenas aos fundos de pensões residentes no território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 63º TFUE e 40º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992.(...). Nestas condições, há que concluir que, no que respeita à tributação de dividendos pagos por sociedades estabelecidas em território português a título de partes sociais detidas por um fundo de pensões durante mais de um ano, a regulamentação controvertida constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63º TFUE.», não tendo o Estado português, nessa acção apresentado razões ponderosas para defender a sua legislação, e que justificassem a restrição apontada.

Será na análise concreta da tributação global destes dividendos tendo em conta a sua tributação em Portugal e na Holanda que se poderá verificar se o direito interno, em princípio violador do artº 63º do TFUE, como disse o Tribunal de Justiça, na situação concreta, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida pelo indicado preceito.

A sentença recorrida não incluiu na matéria provada factos suficientes para se estabelecer esse confronto, não tomou em consideração as consequências do Acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre Portugal e a Holanda, nem indicou qualquer elemento que permita concluir da impossibilidade do seu funcionamento na presente situação o que nos conduz à necessidade da ampliação da matéria de facto com vista a obter elementos seguros sobre a tributação global dos referidos dividendos.

As impugnantes formularam nesta acção os seguintes pedidos:

i) A anulação dos actos de retenção na fonte de IRC sobre dividendos recebidos nos anos de 2009 e 2010 por violação frontal do disposto no artigo 8.º da CRP e dos artigos 12.º e 56.º do Tratado da Comunidade Europeia;

ii) A restituição à Primeira Impugnante da quantia de EUR 1.177.248,07, relativa a retenções na fonte de IRC suportadas em Portugal sobre dividendos recebidos nos anos de 2009 e 2010, tudo com as demais consequências legais, incluindo os respectivos juros indemnizatórios;

iii) A restituição à Segunda impugnante da quantia de EUR 398.077,30, relativa a retenções na fonte de IRC suportadas em Portugal sobre dividendos recebidos no ano de 2010, por, tudo com as demais consequências legais, incluindo os respectivos juros indemnizatórios;

iv) Com a procedência do pedido formulado em i) ii) e iii) supra, a condenação da Fazenda Pública ao pagamento das custas de parte e procuradoria na proporção do respectivo decaimento. Como causa de pedir invocam a sua situação tributária limitada, exclusivamente às retenções na fonte e aos reembolsos do valor retido a mais, tendo em conta a taxa prevista no Acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre Portugal e a Holanda, mas nada referem quanto à tributação global desses dividendos,

por forma a demonstrar que a legislação nacional, com os actos de liquidação em análise lhes aplicou um tratamento discriminatório, violando o princípio comunitário da livre circulação de capitais.

Na contestação a Representante da Fazenda Pública, tal como neste recurso, suscita matéria de excepção atinente ao confronto entre a tributação global dos dividendos recebidos pelas recorridas e a tributação de que seriam objecto se fossem só tributadas em Portugal, concluindo que não está demonstrado que, por força da retenção na fonte são as recorridas tributadas de forma mais gravosa que entidades idênticas de direito português, dados que importa apurar.

Verificado que seja que, por força das regras de direito nacional de retenção na fonte, considerada a tributação global e total dos dividendos, as recorridas estão colocadas numa situação mais gravosa que estariam se tivessem sede em Portugal e tivessem sido constituídas segundo o direito português, haverá que, em obediência ao princípio do primado do direito comunitário que anular o acto de liquidação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e anular a decisão recorrida para que proceda à ampliação da matéria de facto provada, nos termos antes indicados.

Sem custas.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — A*scensão Lopes — Dulce Neto.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2014.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Não Admissão.

Processo n.º 1924/13-30.
Recorrente: Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, ……
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, …….., com os demais sinais dos autos, veio interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que, concedendo provimento ao recurso interposto pelo Município de Lisboa da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, procedeu à revogação dessa sentença e julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de indeferimento parcial da reclamação graciosa referente à taxa de compensação urbanística liquidada por aquele Município, no montante de € 9.577.727,78.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1. É claramente necessário para uma melhor aplicação do direito saber qual é em concreto o *acto liquidação que se impugna* no processo e qual é *quadro legal temporalmente aplicável* ao momento da prática de actos de liquidação realizados na sequência de anteriores actos de liquidação revogados - o vigente ao momento da sua prática ou aquele que vigorava em momento anterior contemporâneo ao de atos revogados.

2. É claramente necessário para uma melhor aplicação do direito e para a composição do litígio decidir se o Edital 122/93, com fundamento no qual foi liquidada ao impugnante uma taxa de milhões de euros a favor do município, estava ou não em vigor na data da liquidação, sendo que a forma sumária, vaga e conclusiva, ou escassamente fundamentada, como o Tribunal *a quo* tratou esta questão central e fulcral do processo impõe manifestamente que a questão seja reexaminada por este Venerando Tribunal.

3. Fundamentando-se a impugnação na violação do princípio constitucional da legalidade tributária, já que o tributo exigido ao impugnante não tinha suporte legal na data da liquidação, a revista, pela sua relevância jurídica, reveste-se de importância fundamental não só para o impugnante mas para a comunidade em geral.

4. O Município de Lisboa nunca confirmou o Edital 122/93, e muito menos o submeteu a apreciação pública, nem alega ou prova tê-lo feito, pelo que a sua eficácia cessou 6 meses após a entrada em vigor do DL 177/2001, enfermando assim de erro o acórdão recorrido, ao considerar que o Edital 122/93 não caducou por força da revogação do art. 16º/5 do DL 448/91 e do art. 2º do DL 177/ 2001.

5. Ao contrário do que se entendeu na decisão recorrida, a eficácia e vigência do Edital 122/93 nunca poderia resultar da circunstância de a Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro (art. 53º) e a Lei 117/2009, de 29 de Dezembro (art. 1º) terem mantido em vigor as taxas municipais existentes à data da entrada em vigor da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), já que o RGTAL entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007 e nessa data já o dito Edital 122/93 tinha caducado há muito, ou seja, tinha caducado 6 meses após a entrada em vigor do DL 177/2001.

6. Com a entrada em vigor do RGTAL, o art. 44º/4 do RJUE foi revogado, não podendo servir de norma habilitante *a posteriori* para o regulamento de compensações da CML de 1993, nem, com a entrada em vigor do RGTAL, podem ser liquidadas as "compensações" constantes desse regulamento de 1993, que não correspondem à prestação concreta de um serviço público local, à utilização privada de bens do domínio público e privado, nem à remoção de um obstáculo.

7. Ao contrário do que concluiu o Tribunal *a quo*, o regulamento de compensações constante do Edital 122/93 estava revogado pelo art. 17º do RGTAL na data em que foi praticado o acto de liquidação concretamente impugnado, uma vez que, de acordo com este preceito (v. art. 53º da Lei 64-A/2008, e art. 1º da Lei 117/2009), as taxas para as autarquias locais existentes à data da sua entrada em vigor eram revogadas em 30 de Abril de 2010.

8. O acto de liquidação impugnado é o proferido em 03.08.2010, pelo Sr. Vereador ……., de concordância com a informação n.º INF/142/DPI/DEVPI/10, pois foi essa a liquidação que originou a cobrança, e o anterior acto de liquidação, de 2009, foi substituído pelo posterior acto de 03.08.2010, sendo irrelevante apurar em que data se produziu o facto tributário.

9. O regulamento aprovado pelo Edital 122/93 não indica, ao contrário do que era imposto expressamente pelo art. 115º/7 da Constituição (hoje art. 112º), a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão, limitando-se a referir que *"de acordo com o n.º 5 do artigo 16º do Decreto-Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, é estabelecida a compensação urbanística..."*, o que o torna manifestamente ilegal.

10. O regulamento constante do edital 122/93 não cumpriu nenhum dos requisitos enunciados nos arts. 116º, 117º e 118º do CPA, enfermando o acórdão recorrido de claro erro ao considerar que aquelas normas não se aplicavam ao Edital 122/ 93.

1.2. O Município de Lisboa apresentou contra-alegações para sustentar a inadmissibilidade do recurso e, para o caso de assim não se entender, para defender a manutenção do julgado.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto e fundamentado parecer no sentido da inadmissibilidade do recurso, por falta de verificação dos requisitos legais previstos no art. 150º do CPTA.

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre proceder à análise liminar da questão do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do presente recurso, tendo em conta que constitui jurisprudência já consolidada nesta Secção que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando *a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.* Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma "*válvula de segurança do sistema*" que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua ***relevância jurídica ou social***, se revista de ***importância fundamental***, ou se a admissão deste recurso seja ***claramente necessária para uma melhor aplicação do direito***.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de ***relevância jurídica fundamental*** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intricado ou da necessidade de concatenação de diversos

regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a ***clara necessidade*** da admissão da revista para ***melhor aplicação do direito*** há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, e como salienta António Santos Abrantes Geraldes ([1]) a propósito do recurso excepecional de revista previsto no art. 672º, n.º 1, do novo Código de Processo Civil *«As expressões adverbiais empregues na formulação normativa ("excepcionalmente" e "claramente necessária") não consentem que se invoque como fundamento da revista excepcional a mera discordância quanto ao decidido (...). Tão pouco bastará a verificação de uma qualquer divergência interpretativa, sob pena de vulgarização do referido recurso em situações que não estiveram no espectro do legislador».*

No caso vertente, o recurso vem interposto do acórdão do TCA Sul que, concedendo provimento ao recurso interposto pelo Município de Lisboa, revogou a sentença recorrida e, apreciando o requerimento de ampliação do objecto do recurso, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente, mantendo o acto impugnado.

Ora, não se vê que as questões jurídicas enunciadas – que consistem essencialmente em apurar qual o quadro legal temporalmente aplicável ao momento da prática dos actos de liquidação de taxas efectuadas à ora recorrente pelo Município de Lisboa, e a de saber se o Edital n.º 122/93 estava ou não em vigor à data da liquidação – assumam especial complexidade jurídica e/ou interesse social significativo para a admissão desta revista, sabendo-se, como se sabe, que ela não visa, em primeira linha, a defesa dos interesses das partes, antes a protecção do interesse geral na boa aplicação do direito.

É que a matéria jurídica suscitada encontra-se circunscrita à questão controvertida, não apresentando peculiar interesse do ponto vista doutrinal ou dogmático, nem reveste complexidade ou dificuldade susceptível de gerar assinalável dissonância interpretativa. Não se vê, portanto, que possua a excepcional relevância jurídica que demande a necessidade do seu reexame em sede de recurso excepcional de revista, em ordem a uma melhor aplicação do direito; nem se vê como possa assumir especial relevância do ponto de vista social, já que não se evidencia como possam ser postos em causa ou como possam ser afectados, com a decisão recorrida, interesses ou valores de cariz social.

Por fim, a admissão do presente recurso também não pode contribuir para uma melhor aplicação e uniformização do direito, porque não está em causa a possibilidade de repetição de uma qualquer questão jurídica abstracta a surgir num número indeterminado de casos futuros, tendo em conta os factos concretos que a recorrente invoca e que, como é evidente, só a ela dizem respeito, não sendo crível que os mesmos se repitam de tal forma em casos futuros e que possam, por isso, ultrapassar os limites da situação singular.

E porque também não se vislumbra a existência de um erro grosseiro no acórdão recorrido, fica afastada a necessidade de este Tribunal intervir no quadro de uma melhor aplicação do direito.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva.*

([1]) *(in "Recursos no Novo Código de Processo Civil", 2013, página 297.)*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Alegações. Conclusões.

Sumário:

O objecto do recurso jurisdicional é a sentença recorrida e não o acto sobre que esta se pronunciou, o que obriga o Recorrente a demonstrar nas alegações e conclusões do recurso o desacerto daquela sentença, indicando as razões que o levam a concluir pela sua anulação ou alteração.

Processo n.º 164/14-30.
Recorrente: A……
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……,, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF do Porto) datada de 20 de Novembro de 2012, que julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo a liquidação do imposto sobre Sucessões e Doações, por óbito de B……, no montante de € 123.648,70. O recurso foi dirigido ao Tribunal Central Administrativo Norte, que por decisão de 26 de Novembro de 2013, se declarou incompetente em razão da hierarquia e competente este Supremo Tribunal, para onde os autos foram enviados.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1ª) A dívida tributária gerada pela liquidação impugnada já prescreveu;

2ª) O facto tributário diz respeito a 1997, data do óbito da autora da herança;

3ª) O Decreto-Lei n.º 472/99 de 8/11 veio reduzir o prazo da prescrição do Imposto sobre as Sucessões e Doações para 8 anos, aplicando-se, nos termos do artº 297º do Código Civil, o novo prazo (8 anos) a partir da sua entrada em vigor - ano de 2000;

4ª) Deste modo, a prescrição teria lugar em 31 de Dezembro de 2007;

5ª) Se é certo que houve lugar à interrupção da contagem do prazo de prescrição, nos termos do artº 49º, n.º 1 da LGT, a verdade é que tendo estado o processo parado mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, somando-se o tempo anterior à interrupção ao tempo decorrido após o fim da interrupção, já se ultrapassou o prazo de 8 anos;

6ª) Na douta sentença recorrida é afastada a prescrição invocando-se que foi prestada garantia no processo de execução instaurado pelo não pagamento do imposto sobre as sucessões e as doações cuja liquidação foi aqui impugnada;

7ª) Porém, como é dito na referida sentença, tal garantia foi prestada em 2008, isto é, já depois da dívida exequenda estar prescrita, razão pela qual essa prestação de garantia é irrelevante para a questão da prescrição;

8ª) Sem prescindir, sempre se diz ainda que a liquidação impugnada é ilegal por vício na fundamentação, já que a Administração Fiscal não indica um único fundamento de facto e de direito para justificar a fixação da matéria colectável;

9ª) A liquidação impugnada é ilegal por erro na determinação da matéria colectável, desde logo quanto ao valor do imóvel da verba n.º 5, porque está indicado um errado valor patrimonial do imóvel;

10ª) A liquidação impugnada é ilegal por erro na determinação da matéria colectável quanto ao imóvel indicado na verba n.º 8, ao deduzir-se, ao valor da hipoteca, um errado valor patrimonial;

11ª) A liquidação impugnada é ainda ilegal porque a Administração Fiscal considerou (e bem) os créditos detidos sobre duas sociedades como valores de matéria colectável, voltando a utilizar o valor desses créditos para a aplicação da percentagem prevista no artº 26º do CIMISD, levando, portanto, a que tais créditos fossem considerados em duplicado como matéria colectável de imposto;

12ª) A liquidação impugnada é ainda ilegal porque a Administração Fiscal aplicou as percentagens do artº 26º do CIMISD a valores de imóveis que, conforme demonstrado, estão errados;

13ª) A liquidação impugnada é ainda ilegal por aplicação do artº 26º do CIMISD, quando tal disposição é inconstitucional - cf. Acórdão do Tribunal Constitucional de 28/4/2003, Processo n.º 211/2003.

Termos em que o presente recurso deve ser julgado procedente, julgando-se procedente a impugnação deduzida contra a liquidação do Imposto sobre as Sucessões e Doações, como é de Justiça.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se no sentido de que a decisão recorrida deve ser anulada a fim de ser ampliada a matéria de facto, baixando os autos à 1ª instância. Para tanto o Ministério Público entende que, no que concerne às questões suscitadas nas conclusões 10ª com desenvolvimento no ponto 18º al b) das alegações, 11ª e 12ª o probatório é insuficiente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

1. Em **15.11.1997** faleceu B……., mãe da impugnante, que à data do óbito se encontrava casada com C……. - *cfr. fls. 17, 21, 23 e 24 do PA.*

2. Em **15.12.1997** foi instaurado processo de Imposto sobre as Sucessões e Doações sob n.º 4972, no Serviço de Finanças do Porto 6, por óbito de B…… ocorrido em **15.11.1997** - *cfr. fls. 16 e ss do PA.*

3. Em **12.02.1998**, C……. solicitou prorrogação do prazo para a entrega da relação de bens por morte de B……., o qual foi concedido em 17.02.1998 - *cfr. fls. 24 do PA.*

4. Em **15.04.1998** foi solicitada nova prorrogação de prazo para apresentação da relação de bens, que foi indeferida em 04.05.1998 por ser apresentada fora de prazo - *cfr. fls. 28 a 32 do PA.*

5. Em **19.06.1998** foi apresentada a relação de bens, por morte de B……., constante de fls. 34 a 36 do PA que se tem por reproduzidas para os devidos efeitos legais.

6. Para instrução do processo de imposto sucessório o Serviço de Finanças do Porto (6º) solicitou elementos junto de outros Serviços de Finanças para apurar o valor patrimonial dos bens imóveis - requisição de valores patrimoniais (mod/21 - D/4) junto dos Serviços de Finanças a seguir indicados:

• 5º Bairro Fiscal do Porto - *Cfr. fls. 59 a 64 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais;*

• Serviço de Finanças de Cascais - *Cfr. fls. 65 a 69 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais;*

• Serviço de Finanças de Vila Real - *Cfr. fls. 70 a 73 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais;*

• Serviço de Finanças de Loures - *Cfr. fls. 74 a 77 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.*

7. O Serviço de Finanças de Loures, no seguimento do pedido de elementos referido no ponto anterior, enviou ao 6º Serviço de Finanças do Porto elementos respeitantes à sociedade D…… constantes de fls. 78 a 83 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

8. Em **27.01.1999** foi apresentada relação de bens adicional por morte de B……., designadamente indicando-se como fazendo parte da herança 1/6 de cinco bens imóveis sitos em Lisboa - *Cfr. fls. 84 e 85 do PA que se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.*

9. Nessa sequência e por forma a documentar o processo de imposto sucessório, o 6º Serviço de Finanças do Porto solicitou elementos junto do 1º, 2º, 3º e 8º Bairro Fiscal de Lisboa, designadamente requisição (ões) de valores patrimoniais (mod/21-D/4), tendo sido remetidos os documentos de fls. 111 a 119 do PA - *Cfr fls. 86 a 89 e 11 a 119 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

10. Em **01.02.1999** foi apresentada nova relação de bens adicional por morte de B……, constante de fls. 90 a 110 do PA.

11. Em **08.02.1999** foi apresentada nova relação de bens adicional por morte de B……, designadamente indicando-se como fazendo parte da herança uma quota de 25% na sociedade "*E……., Lda" - Cfr. fls. 120, 127 e 129 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

12. Em 17.02.1999 o Chefe de Repartição de Finanças do Porto (6) remeteu ao Director de Finanças do Porto, extracto dos Balanços da Sociedade E……. para efeitos de avaliação de quota - *cfr. fls. 128, 129 e 122 a 127 do PA.*

13. Em **25.03.1999** foi apresentada nova relação de bens adicional por morte de B……. designadamente aditando-se à verba 2 duas quotas - *Cfr. fls. 130 e 131 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

14. Por oficio de **22.04.1999** foi remetido pela Direcção Distrital do Porto informação respeitante ao processo de avaliação da quota da sociedade "*E……., Lda"* e onde se propunha a fixação da quota em 1.439.695$00 (€7.181,16) - *Cfr. fls. 132 a 135 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

15. Em **13.05.1999** foi apresentada nova relação de bens adicional por morte de B……, designadamente indicando-se como fazendo parte da herança uma quota de 20% na sociedade *"F……., Lda"- Cfr. fls. 136 a 138 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

16. Por ofício de **19.05.1999** foi remetido à Direcção Distrital do Porto pelo Serviço de finanças do Porto (6), respeitante aos extractos dos últimos balanços da sociedade "F……, Lda", no âmbito

de "Avaliação de quota nos termos do artigo 77º do CIMSISD - *Cfr. fls. 139 a 141 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

17. Por ofício de **19.08.1999** foi remetido pela Direcção Distrital do Porto informação de que trata do art. 77º do CIMSISD, respeitante ao processo de valorização de quotas da sociedade "*G……., Lda*" e onde indica como valor da quota o valor de 90.958.519$00 (€45.369,17) - *Cfr. fls. 155 e 156 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

18. Consta ainda da informação referida no ponto anterior que "*a análise dos elementos apresentados revelaram a existência de um saldo credor na quantia de esc. 6.454.053$, a considerar no valor da herança*" - *Cfr. fls. 156 do PA.*

19. Por ofício de **15.03.2000** foi remetido pela Direcção Distrital do Porto informação de que trata do art. 77º do CIMSISD, respeitante ao processo de valorização de quotas da sociedade "*F…….,, Lda*" e onde se indica como valor da quota o valor de 1.814.960$00 (€9.052,98) - *Cfr. fls. 157 e 158 do PA que se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

20. Por ofício de **23.03.2000** foi solicitado pelo Chefe de Repartição de Serviços do Porto (6º Bairro) ao Chefe de Repartição de Serviços de Lisboa (8º Bairro) certidão dos imóveis sitos na freguesia Nossa Senhora de Fátima para documentar o processo de imposto sucessório 4972, tendo sido remetidos os documentos de fls. 163 a 167 do PA - *Cfr. fls. 160 a l67 do PA.*

21. Nessa sequência foi efectuada liquidação do imposto sobre Sucessões e Doações que incidiu sobre o montante global de 267.904.472$00 (€ 1.336,301,80) tendo-se consignado naquela demonstração de liquidação a quantia de 39.912.771$00 (€ 199.084,06) por força do artigo 26º do Código, o que perfez um resultado global de 307.417.243$00 e tendo sido efectuada uma liquidação de imposto de 84.604.113$00 (€ 422.003,53), - *cfr. fls. 168 e 169 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.*

22. Na liquidação referida no ponto anterior não foi incluída, por lapso, o valor mobiliário da quota de uma sociedade relacionada, "*G……., Lda" - cfr. fls. 169 do PA.*

23. Em **10.08.2000** foi efectuado pelo 6º Bairro de Repartição de Finanças do Porto Mapa demonstrativo dos bens que constituem a herança de B……, tendo resultado um valor total sujeito a imposto no valor de 266.450.786$00 (€ 1.300.902,10), tendo-se consignado naquele Mapa que *"inclui a importância de 39.912.771$00[1] por força do artigo 26º do Código" e tendo resultado uma liquidação total de 54.000.084$00 (€ 269.351,26) - cfr. fls. 177 a 180 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.*

24. Em **05.09.2000**, os herdeiros e legatário de B……, foram notificados do valor que serviu de base à liquidação e do imposto calculado e da liquidação - *cfr. fls. 185 a 198 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.*

25. Em **11.09.2000** o cabeça-de-casal C……., em seu nome e dos demais herdeiros, incluindo a impugnante, requereu a 2ª avaliação da quota da sociedade "**A D……., Lda**" cujo valor entenderam ser exagerado - *cfr. fls. 198 e 199 e 277 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.*

26. Nessa sequência o Chefe de Repartição de Finanças do Porto (6º Bairro) remeteu ao Chefe de Finanças de Loures, por forma a ser efectuada a segunda avaliação da sociedade referida no ponto anterior, nos termos do art. 87º Código, o pedido de avaliação apresentado, ali referindo o seguinte:

"A fim de ser efectuada a competente avaliação, tenho a honra de enviar a V. Exª o pedido apresentado no Processo de Liquidação de imposto sucessório n.º 4792 (...) em que é contestado o valor de 340.078.000$00 e os suprimentos de 54.185.697$00, atribuídos à quota da Sociedade "D……., Ldª" com sede em ……., relacionada sob a verba nº2, conforme relatório de 1 de Outubro de 1998."- Cfr. fls. 200 do PA.

27. Em **16.10.2000** o cabeça de casal referido em 25,. remeteu ao Serviço de Finanças do Porto parecer sobre o que "entende" por justo valor da quota (entre 54.584.641 e 250.127.189 e não 394.263,00 como foi determinado oficialmente) e indicou louvado para a avaliação requerida - *Cfr. fls. 201 203 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.*

28. Em **30.10.2000**, requereu a impugnante, relativamente à quota da sociedade "***G…… Lda"***, 2ª avaliação, cujo valor havia sido fixado em 90.598.591$00 (€451.903,87), acrescendo ao activo um saldo credor de 6.454.073$00 (€ 32.192,78) a título de suprimentos - *cfr. fls. 395 e fls. 155 a 156 do PA.*

29. Em **05.12.2000** o cabeça-de-casal apresentou uma relação adicional de bens referente a uma quota na Sociedade ***E……., Lda***, a que alude a relação junta a fls. 259 e 260 do PA.

30. O montante da quota referida no ponto anterior foi considerada na liquidação referida em 24. - *cfr. fls. 260 do PA.*

31. Em **18.12.2000** o cabeça-de-casal apresentou uma relação adicional de bens referente a uma quota na Sociedade *E……., Lda*, em substituição da apresentada em 05.12.2000 referida em 30., a que alude a relação junta a fls. 261 a 262 do PA.

32. Na sequência das avaliações de quota solicitadas, foi efectuada nova liquidação - *liquidação provisória de imposto* -, em substituição da referida atrás, sem considerar o valor das quotas das sociedades referidas nos dois pontos anteriores - *cfr. fls. 216 a 220 do PA.*

33. Da liquidação provisória referida no ponto anterior foi notificado o cabeça-de-casal em **16.05.2001** e a impugnante, através de oficio 7086 e 7087, respectivamente, de 14.05.2001 - *cfr. fls. 221 a 228 e 239 do PA.*

34. Na sequência da notificação da liquidação provisória referida no ponto anterior, em **30.05.2001**, o cabeça-de-casal comunicou ao Serviço de Finanças que *"pretendia pagar o imposto por si mesmo e pelas suas filhas" - cfr. fls. 224 do PA que se tem por reproduzidas para os devidos efeitos legais.*

35. Em **11.10.2002**, em resultado da 2ª avaliação a que alude o ponto 29., da sociedade "***G……., Lda***", foi atribuído um valor de 90.593.591$00 (€ 451.903,87) mantendo inalterado o valor inicial fixado - *cfr. fls. 235 e fls. 414 a 416 do PA.*

36. Através de oficio 9937 de **18.10.2002**, a impugnante foi notificada, na qualidade de "*actual cabeça-de-casal",* da avaliação referida no ponto anterior - *cfr. fls. 235 do PA.*

37. Em **24.10.2002** a impugnante apresentou nova relação de bens adicional, declarando uma quota de 12% de uma sociedade por quotas denominada "***H……. Lda***" - *cfr. fls. 263 a 271 do PA.*

38. Em **20.11.2002**, a DGCI - DDF do Porto, remeteu ao Director de Finanças do Porto - Divisão dos impostos s/ Consumo e Património, no âmbito de Avaliação de quotas nos termos do art. 77º do Código, no processo de imposto sucessório 4972, fotocópia do balanço de 1996 e informação da sociedade *H……., Lda,* constante de fls. 272 e 273 do PA.

39. Em **20.01.2003** foi efectuada uma liquidação correctiva por ter sido avaliada a verba 1, ou seja, na sequência da avaliação referida em 32, no montante de **€ 97.161,04**, tendo ficado mencionado na nota de liquidação o seguinte: "*O processo continua processo de avaliação nos termos do art. 77º do Código - uma vez que a Repartição de Finanças de Loures ainda não enviou a quota da v. 2"* - cfr. fls. 236 a 240 do PA.

40. Da liquidação referida no ponto anterior foram notificados os herdeiros de B……., em **05.02.2003**, através do ofício datado de 31.01.2003 - *cfr. fls. 241 a 255 do PA.*

41. Nessa sequência, todos os notificados/herdeiros referidos no ponto anterior apresentaram, em 14 de Fevereiro de 2003, junto do Serviço de Finanças do Porto (6º Bairro), um requerimento onde declaram que pretendem "*efectuar o pagamento do imposto da seguinte forma* (...) - *De pronto no próximo mês de Março de 2003*" - cfr. fls. 243, 248 e, 253 do PA que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

42. Em **26.02.2003** a impugnante e I…….. apresentaram no Serviço de Finanças do Porto (6º Bairro Fiscal) requerimento para "*Pagamento a Pronto e solicitação de integração do passivo no cálculo do montante a pagar*", nos termos constantes de fls. 291 a 293 do PA que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

43. Em 26.06.2003 a impugnante e I…….. renovaram o requerimento apresentado no ponto anterior - *cfr. fls. 295 do PA.*

44. Em **30.05.2003**, sob Assunto "*Avaliação de quotas nos termos do art. 87º do CIMSISSD"* a DGCI comunicou ao Serviço de Finanças do Porto que em 22.05.2003 foi remetido à Direcção de Finanças de Lisboa o pedido de avaliação da quota na sociedade "***D……., Lda"***- Cfr. fls. 274 do PA.

45. Em **30.01.2004**, sob Assunto "*Avaliação de quotas - artº 93º CIMSISSD*" a DGCI remeteu ao 6º Serviço de Finanças do Porto o Termo da Avaliação à "A *D……..*, *Lda*" onde acordaram por unanimidade os louvados em fixar o valor da quota em 330.743.950$00 (€ 1.649.743,87) e determinada a existência de um saldo credor a título de suprimentos, no montante de 54.185.697$00 (€270.277,12) - *cfr. fls. 296 a 299 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.*

46. Nessa sequência, em **04.01.2004**, foi efectuada uma liquidação correctiva "*por ter sido indicado o valor da avaliação da verba n.º 2 – D……..,, Lda…*", no montante de € 220.940,81 - cfr. fls. 300 a 306 do PA.

47. Da liquidação referida no ponto anterior foram notificados os herdeiros e legatário, designadamente a impugnante quanto à notificação da liquidação que lhe foi efectuada enquanto cabeça-de-casal no montante se **€ 123.793,00** através de ofício datado de 05.02.2004 - *cfr. fls. 307 a 328 do PA e fls 40 a 50 dos autos.*

48. A impugnante, em **19.02.2004**, apresentou contestação nos termos do art. 87º CIMSISD quanto aos valores que serviram de base à liquidação referida em 46., nos termos constantes de fls. 329 a 334 do PA, onde refere, entre o mais que: o valor patrimonial da verba 5 é de 6.664.753 e não de 13.329.505$00; quanto à verba 8, refere que estando o imóvel hipotecado o seu valor é de 50.880.712$00 e que "*No cálculo de valor para efeitos de Imposto sobre as Sucessões, aparece um valor total de imóveis de 135.618.591$00², que resulta no caso da verba 8, da soma do valor patrimonial com o valor da hipoteca, sendo depois subtraído o valor patrimonial. Porém ao realizar a subtracção é deduzido não o valor patrimonial do imóvel em causa (3.428.568$00), mas o valor de 2.866.234, que diz respeito a outro imóvel;* E que*, "para efeitos do cálculo do art. 26º, também não é possível tomar em consideração*

os "saldos credores" referentes às quotas das Sociedades D……. e G……. (...) Os referidos saldos já são por si tributados, razão pela qual as percentagens não se podem aplicar sobre esses valores - estamos perante "dinheiro" e, como tal, as percentagens do art. 26 não lhe são aplicáveis. (...) Em terceiro lugar, a aplicação do artigo 26º é inconstitucional (...) É deste modo evidente que o cálculo da matéria colectável está errada, ao aplicar-se as percentagens do art. 26º do CIMSISD, devendo o valor ser substituído por aquele que foi declarado através da relação de bens..."- Cfr. fls. 329 a 334 do PA.

49. De acordo com a informação de 29.01.2004 prestada pelos SF, foi avaliada em € 4.201,04 o valor atribuído à quota na sociedade "***H…….* **Lda**" em Fevereiro de 2004 - *cfr. fls. 431 do PA*.

50. Em **04.05.2004** a impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação, nos termos do art. 68º e ss do CPPT, nos termos constantes de fls. 335 a 340.

51. Nessa sequência foi prestada a informação constante de fls. 341 do PA, onde é referido o seguinte pela AF:

"(...)

1º - É de manter o valor do imóvel referenciado no ponto 1, da mesma petição, de 13.329.505$00 por coincidir com o valor indicado na certidão de valores emitida pelo 5º Bairro em 21 de Julho de 1998.

2º - Uma vez que da análise ao processo, se verifica que o passivo declarado no item 2, se refere ao imóvel da verba nº8 pelo que foi elaborada nova certidão de valores patrimoniais, de onde resulta o valor total dos bens transmitidos 135.256.257$00.

3º- Informo ainda que é de manter a aplicação do disposto do artigo 26º para os saldos credores das sociedades, conforme determina o ofício nº3 977, de 19.12.94.

Em face do exposto, parece ser de manter o valor dos bens mobiliários apurados na liquidação anterior, corrigindo-se somente em relação ao valor dos bens imóveis, de onde resulta que o imposto devido pelo cônjuge é de 123.648,70 EUROS e para cada uma das filhas é de 48.516,40 EUROS" - cfr. fls. 341 do PA.

52. Sobre a informação referida no ponto anterior recaiu o seguinte Despacho de **22.03.2005**: *"Corroboro o parecer emitido na presente informação. Assim, proceda-se aos desenvolvimentos necessários tendentes a arrecadação do imposto, designadamente à notificação dos sujeitos passivos e actos subsequentes se for caso disso"* - cfr. fls. 341 do PA.

53. Nessa sequência foi corrigida a liquidação correctiva, em **23.03.2005**, tendo sido efectuada a liquidação global no montante de **€ 220.681,50**, nos termos constantes de fls. 346 a 350 do PA.

54. Tendo sido efectuada uma liquidação à impugnante no montante de **€ 48.916,40** e à herdeira I…… no mesmo montante, e o montante de **€ 123.648,70** respeitante a C……., entretanto falecido - *cfr. fls. 353, 361 e 68 do PA que se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.*

55. As liquidações referidas nos pontos anteriores, e as informações e Despacho referidos em 51. e 52., foram notificadas à impugnante e demais herdeiros, por oficio de 23.03.2005, recepcionados em **28.03.2005** - *cfr. fls. 346 a 385 do PA.*

56. Em **01.07.2005** foi emitida a certidão de dívida no montante de € 123.648,70, em nome de C……., entretanto falecido, no âmbito do processo de imposto sucessório 4972 - cfr. fls. 388 e 389 do PA.

57. Em **01.07.2005** foi emitida a certidão de dívida no montante de €48.516,40, em nome da impugnante, no âmbito do processo de imposto sucessório 4972 - cfr. fls. 390 e 391 do PA.

58. Em **15.09.2005** foi instaurado processo de execução fiscal por falta de pagamento do imposto sucessório liquidado, para o que foi citada a impugnante em *22.09.2005 - cfr. fls. 94 dos autos.*

59. Contra a liquidação referida em 54, no montante de €123.648,70, deduziu a impugnante na qualidade de cabeça de casal por óbito de B……, em 15.09.2005, a presente impugnação Judicial - *cfr. fls. 1e 94 dos autos.*

60. Na mesma data referida em 59, na qualidade de herdeira de B……, **deduziu a impugnante, contra a liquidação de 48.516,40 referida** em 54, impugnação judicial a que corresponde o processo judicial, que corre termos neste Tribunal sob processo n.º 1909/05.7 BEPRT da UO 3 - cfr. fls. 97 e 111 do PA.

61. Na sequência da avaliação referida em 49. foi efectuada uma liquidação correctiva por ter ido avaliada a quota da sociedade ali mencionada - *cfr. fls. 432 a 455 do PA.*

62. A impugnante e demais herdeiros de B…… foram notificados da liquidação atrás referida tendo solicitado o pagamento a pronto - *Cfr.* ***fls. 436 a 447 do PA.***

63. O processo executivo não esteve parado por mais de um ano - *cfr. fls. 94 dos autos.*

64. Em **16.05.2008** foi prestada garantia para suspensão da execução referida em 58 - *cfr. fls. 94 dos autos.*

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Quanto à questão da prescrição invocada pela recorrente nas suas conclusões 1ª a 7ª.

Na sentença recorrida, após se ter feito uma análise exaustiva da matéria de facto relevante para o conhecimento desta questão, concluiu-se, em decorrência da aplicação das normas legais aplicáveis ao caso concreto, que não ocorria a prescrição do imposto, quer porque tinham ocorrido circunstâncias legalmente previstas determinantes desse facto, reclamação, revisão, dedução de impugnação e citação para a execução, quer porque o "…processo executivo estar suspenso mercê da prestação de garantia…em 2008."

No corpo das suas alegações, artigos 2º a 16º, a recorrente insiste que o prazo de prescrição já se completou em 01/12/2009 (cfr. artigo 13º), apesar das interrupções ocorridas e considerando o reinício desse prazo por força da paragem dos presentes autos por mais de um ano, uma vez que a prestação da garantia foi prestada em 2008, quando o prazo de prescrição já se havia completado, não tendo, por isso, qualquer efeito impeditivo sobre o prazo de prescrição, cfr. artigo 16º.

Surpreende-se que a argumentação expendida pela recorrente neste seu recurso, a respeito desta questão da prescrição do imposto, não põe em causa o decidido na sentença recorrida, pelo contrário, até aporta novos argumentos para que se conclua pela não ocorrência da prescrição no presente caso.

Tendo-se como boa a data de 01/12/2009 que a recorrente indica como data em que se completou o prazo de prescrição, e considerando que a mesma admite que prestou garantia destinada a suspender o processo executivo no ano de 2008, é evidente que o argumento de que quando prestou garantia já estava a dívida prescrita, cfr. artigo 16º, é frontalmente contraditório com a data indicada, como se tratando da data em que o prazo se completou, 01/12/2009, cfr. artigo 13º.

Não se vê, assim, que toda esta argumentação seja idónea a pôr em causa o decidido na sentença recorrida, pelo que, o recurso terá necessariamente que improceder no que respeita às conclusões 1ª a 7ª.

Quanto às restantes conclusões 8ª a 13ª, que correspondem aos artigos 17º a 24º do corpo das alegações.

Lidos atentamente tais artigos não se vê em que medida vem posto em causa o julgamento feito na sentença recorrida a respeito das questões aí versadas.

É o seguinte o teor de tais artigos:

"17º) *Sem prescindir: a liquidação impugnada é ilegal por vício na fundamentação, uma vez que a Administração Fiscal veio, ao longo do tempo, a notificar a impugnante de sucessivas matérias colectáveis, referente a móveis e a imóveis que faziam parte da herança, sem indicar uma única razão de facto ou de direito para essas sucessivas fixações.*

18º) *A liquidação impugnada é ainda ilegal por erro na determinação da matéria colectável, já que:*

a) Parecendo que a Administração Fiscal fixa o valor dos imóveis com base no valor patrimonial tributável este, quanto ao imóvel da verba n.º 5, é de 6.664.750$00 e não de 13.259.505$00;

b) O imóvel indicado na verba n.º 8 encontrava-se hipotecado, tendo a administração fiscal somado o valor da hipoteca ao valor patrimonial; posteriormente, ao subtrair o valor patrimonial, uma vez que o imposto incide sobre o maior dos dois valores (o da hipoteca ou o do valor patrimonial) fê-lo de modo errado subtraindo 2.866.234$00 e não o efectivo valor patrimonial do imóvel — 3.428.568$00.

19º) A liquidação impugnada é também ilegal no que diz respeito à fixação da matéria colectável quanto a móveis.

20º) Entre os bens da herança encontravam-se quotas em duas sociedades – D…… e G……, sendo que a autora da sucessão era credora (suprimentista) dessas duas sociedades.

21º) Na fixação da matéria colectável, a Administração Fiscal considerou - e bem! - o valor desses créditos detidos pela autora da sucessão.

22º) Porém, voltou a tomar em consideração esses mesmos créditos para efeitos de aplicação do artº 26º do CIMSISD - isto é, o referido artigo, para o cálculo (presumido) do valor de "mobílias, dinheiro, jóias e mais objectos de uso pessoal ou doméstico", manda aplicar uma determinada percentagem sobre os bens imobiliários - ora na aplicação dessa percentagem, ela incidiu sobre os créditos detidos sobre as sociedades, levando a que tais créditos fossem tributados duas vezes: enquanto direito de crédito e enquanto dinheiro (sobre a ilegalidade deste comportamento, pode ver-se o Acórdão do STA, 2ª Secção, Processo n.º 15 110, in Apêndice ao Diário do Governo n.º 215, de 7/9/66, p. 37).

23º) A liquidação impugnada é também ilegal na medida em que, para a aplicação do artº 26º, se utilizaram as percentagens aí previstas sobre o valor dos bens imóveis - ora, conforme demonstrado, esse valor dos bens imóveis está errado, pelo que errado está, naturalmente ("matematicamente") o valor calculado nos termos do referido arte 26º do CIMSISD.

24º) A liquidação impugnada é também ilegal porque teve na sua base um valor de matéria colectável resultante da aplicação do artº 26º do CIMSISD, norma que estabelece uma presunção, sendo tal norma inconstitucional (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional de 28/4/2003, Processo n.º 211/2003, publicado no Diário da República, II Série, n.º 141, de 21/6/2003).".

Efectivamente a recorrente limita-se a fazer afirmações conclusivas sobre as ilegalidades que imputa à liquidação, sem nunca referir em que medida a argumentação e julgamento expendidos na sentença recorrida estão errados ou imperfeitos, devendo conduzir a conclusão diferente, como se lhe impunha nos termos do disposto nos artigos 684º e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, ambos do CPC na redacção com interesse.

Nem sequer coloca em causa a matéria de facto que serviu de fundamento a tal julgamento, o que poderia ser determinante para uma eventual procedência do presente recurso, se o julgamento feito tivesse sido expressamente posto em causa.

Na verdade, a recorrente limita-se a repetir o que já havia alegado na petição inicial sem minimamente explicar as suas razões de discordância e sem pôr em causa o julgamento de improcedência feito a propósito de tais questões.

A propósito de situação idêntica a esta escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 02/06/2004, recurso n.º 047978:

"I - Por força do que se dispõe no art. 684.º, n.º 3, do CPC, o âmbito do recurso jurisdicional é delimitado pelas suas conclusões, o que significa que cabe ao Recorrente eleger as questões que pretende ver reapreciadas e que essa eleição se manifesta no seu quadro conclusivo.

II - O objecto do recurso jurisdicional é a sentença recorrida e não o acto administrativo sobre que esta se pronunciou, o que obriga o Recorrente a demonstrar nas alegações e conclusões do recurso o desacerto daquela sentença, indicando as razões que o levam a concluir pela sua anulação ou alteração.

III - Se o não fizer, e se se limitar a repetir os argumentos que o levaram a impugnar o acto recorrido, o recurso terá, fatalmente, de improceder.

IV - Todavia há que ser rigoroso e prudente no tratamento desta questão pois que, de contrário, poder-se-á estar a limitar injustificadamente o direito de recurso.

V - Assim, só será legítimo o não conhecimento do mérito do recurso jurisdicional se este se tiver alheado de modo evidente e manifesto das razões que fundamentaram a decisão recorrida, de tal forma que aquele mais não seja do que a repetição do que já fora dito na fase inicial.".

Portanto, para que este Supremo Tribunal se possa pronunciar sobre o recurso que lhe vem dirigido, não basta repetir as afirmações conclusivas já constantes da petição inicial, é preciso mais, é preciso que o recorrente ponha em causa os argumentos expendidos na sentença recorrida a propósito de cada uma das questões apreciadas.

Como se refere naquele acórdão citado*, o recurso não afrontou nem fez uma análise crítica da decisão recorrida - não indicando nenhum dos erros que esta possa, eventualmente, ter cometido nem esboçando qualquer argumento tendente a demonstrar esse desacerto - e que a Recorrente tinha obrigação de fazer essa análise e especificar e demonstrar os pontos em que se fez errado julgamento.*

E, portanto, não vindo atacada fundamentadamente a sentença recorrida, e não se surpreendendo da leitura da mesma que aí se tenha feito uma manifestamente errada aplicação do direito à concreta matéria de facto disponível, torna-se impossível proferir decisão que conceda provimento a este recurso.

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Francisco Rothes — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Fundamentação suficiente. Tributação por métodos indirectos.

Sumário:

Não padece de insuficiente fundamentação a decisão de tributação por métodos indirectos que deu a conhecer ao contribuinte os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, o critério eleito para a avaliação indirecta, a forma como se determinaram os valores corrigidos e bem assim os normativos legais que motivaram tal decisão.

Processo n.º 370/13-30.
Recorrente: A……, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A……, Ldª, melhor identificada nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações de IVA e de IRC e respectivos juros compensatórios no montante global de 12.206.685$00, por considerar que não se verificava a falta de fundamentação das liquidações que implicaram o recurso a métodos indirectos.

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

«1. A fundamentação do acto de fixação da matéria colectável, deverá sempre obedecer aos requisitos gerais previstos no art.º 125 do Código de Procedimento Administrativo, ou seja, deve ser expressa e contextual, clara, suficiente e congruente devendo o discurso fundamentador, consequentemente, externar o momento cognitivo dos factos, o modo como estes foram conhecidos, o percurso endógeno da sua avaliação, segundo os mais variados critérios dê validação racional (empíricos, técnicos, jurídicos ou outros), de cuja ponderação resulte como inteiramente justificada, no plano racional, a solução do apuramento do rendimento tributável, quer quanto ao método indirecto mobilizado; quer quanto à concreta expressão quântica administrativamente fixada, cabendo ainda, à administração tributária, de modo a cumprir tal desiderato, proceder à descrição, na decisão de fixação do quantum tributável, de quais foram os critérios que segui na avaliação da matéria colectável e de cuja aplicação, aos dados de facto e valorações estabelecidas, deriva o montante apurado.

2. No n.º 2 do art. 77.º da LGT, estabelecem-se os requisitos da fundamentação dos actos tributários que, pelos termos utilizados serão, para este efeito, apenas os actos de liquidação dos tributos. Estes actos podem conter uma fundamentação sumária, que, no entanto, não pode deixar de conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (Cfr. LGT, anotada e comentada, Diogo Leite de Campos e outros, Vislis Editores).

3. Analisando o relatório verifica-se que nenhuma referência é feita especificamente quanto ao normativo aplicável ou seja qual ou quais as normas em concreto que a fiscalização se estribou para lançar mão do poder de tributar por métodos indirectos.

4. Estamos, pois, perante a ocorrência do vício de insuficiência/falta de fundamentação.

5. Ao não estar indiciada, como não está, com foros de segurança, segundo juízos de razoabilidade e normalidade adequada, a impossibilidade de tributação da recorrente impugnante de forma directa, ainda que mediante correcções a operar pela AT, que não se encontra(va)m reunidos os necessários e legais pressupostos para que a AT pudesse lançar mão da metodologia que lançou, pelo que, o acto tributário impugnado padece de vício de violação da lei, que impõe a respectiva eliminação da ordem jurídica.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 – O Ministério Público emitiu parecer a fls. 326 verso, com o seguinte teor:

"Mesmo atentos as especiais exigências de fundamentação que no caso se fazem sentir, de acordo com o previsto no art. 77.º n.º 4 da L.G.T., e que ainda se satisfazem com os elementos que foram expressos quanto à liquidação de IVA e IRC efectuada com base no art.º 35º n.º 5 b) do C.I.V.A. que foi indicado ter sido violado, bem como com a especificação dos critérios utilizados, quer parecer que o recurso é de improceder."

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria fixou a seguinte matéria de facto:

1. A Impugnante, A……, Lda., foi sujeita a fiscalização aos exercícios de 1998 e 1999, na sequência da ordem de serviço n.º 43691, de 02/10/2000 — PNAIT 22121 — P. Col. — Reporte de crédito de IVA (fls. 113 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

2. No âmbito da acção inspectiva supra referida os Serviços de Inspecção Tributária da D.F.Leiria consideraram existir motivos que implicam o recurso a métodos indirectos, conforme identificaram no relatório que se transcreve:

"O IVA suportado na aquisição de existências à taxa de 17% no ano de 1998 foi de 3 017 952$00 e no ano de 1999 foi de 2 805 737$00; nos mesmos anos o IVA debitado à taxa de 17% foi de 2 199 011$00 e 2 721 891$00, respectivamente, valores inferiores ao do IVA suportado, tendo diminuído as existências finais de peças e acessórios de 1998, do valor de 6 003 200$00 para 4 411 400$00 em 1999.

De notar ainda que as prestações de serviços efectuadas em 1998 foram do valor de 2 616 609$00, no ano de 1999 foram de valor de 2 877 530$00.

O gerente, Sr. B…… declarou ainda que não dispõe de qualquer documento interno de controle das peças utilizadas nas reparações e aceita retomas de máquinas agrícolas usadas na venda de máquinas agrícolas novas e algumas retomas são objeto de substituição de peças e aquando da venda das respectivas máquinas usadas e acrescenta o valor das peças aplicadas sendo o referido valor acrescentado sujeito a IVA no regime de bens em 2.ª mão.

Não cumpriu com o disposto na alínea b) do n.º 5 do art. 35º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dado que nas facturas e vendas a dinheiro emitidas, uma parte das peças e acessórios transmitidas não se encontram referenciados.

Mantém uma situação de crédito permanente de IVA, nos anos de 1998 e 1999 quando a actividade exercida não é susceptível de gerar créditos.

Pelo exposto justifica-se a utilização de métodos indirectos a aplicar às peças e acessórios comercializados pelo sujeito passivo." (fls. 115 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

3. E no que respeita aos critérios e cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos, diz-se, designadamente, o seguinte:

Dado que não foram detectadas irregularidades nas vendas de máquinas e alfaias agrícolas novas e usadas, e nos lubrificantes apenas se irá utilizar o recurso a métodos indirectos nas peças e acessórios com base nos seguintes valores revelados na contabilidade (fls. 116 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. Segue-se um quadro onde se verifica que nos anos de 1998 e 1999 se apuraram prejuízos de 5.194.779$ e 4.120.484$, respetivamente.

5. Considerou-se então que «Os prejuízos revelados são inaceitáveis pelo que se procedeu à determinação da margem bruta por amostragem, tomando como base 10 produtos que constituem o universo das vendas dos anos de 1998 e 1999 e que perfazem as margens brutas médias de lucro bruto de 40,68% para o ano de 1998 e 38,14% a aplicar no ano de 1999, ao custo das existências vendidas …»

6. Seguindo-se os quadros com o apuramento do IVA e IRC em falta para os mesmos períodos (1998 e 1999) – tudo como consta de fls. 116 cujo conteúdo se dá por reproduzido.

7. Sobre o relatório foi proferido despacho pelo Director de Finanças em 14/12/2000, autorizando a aplicação de métodos indirectos — (fls. 111 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. Na mesma data foram fixados por presunção ou métodos indirectos, respectivamente quanto aos anos de 1998 e 1999, por despacho do Director de Finanças da Direcção de Finanças de Leiria:

a. IVA nos montantes de 1 692 635$00, e 1 785 194$00;

b. IRC (lucro tributável) nos montantes de 11 267 751$00 e 10 915 537$00 (fls. 126 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

9. A Impugnante, tomou conhecimento da situação supra, por carta registada com aviso de recepção, recebido em 09/01/2001

10. Em 09/02/2001, a impugnante apresentou junto na Repartição de Finanças de Caldas da Rainha um requerimento dirigido ao Director de Finanças de Leiria a solicitar a revisão da fixação da matéria tributável do IRC e da fixação do IVA (fls. 140 e seguintes cujo conteúdo se dá por reproduzido).

11. Por despacho do Exmo. Director de Finanças foi indeferido o pedido por não ter sido deduzido dentro do prazo legal e por não se encontrarem reunidos os requisitos legais da sua admissão (fls. 138 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido)

12. A Impugnante tomou conhecimento da situação supra por carta registada com aviso de recepção que foi assinado em 20/02/2001 (fls. 136 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

13. A Impugnante tomou conhecimento do valor das liquidações adicionais dos anos de 1998/9 de:

a. IRC por carta emitida pelos Serviços Centrais com data limite de pagamento em 11/06/2001 e 13/08/2001,

b. IVA e Juros Compensatórios por cartas emitidas pela Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, todas com data limite de pagamento até 30/06/2001 (tudo como consta de fls. 72 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

14. As notas de cobrança referente às liquidações de juros compensatórios de IVA têm a seguinte fundamentação: «Juros compensatórios liquidados nos termos dos artigos 89º do Código do IVA e 35º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo...», seguindo-se o montante do imposto em falta, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro e o valor dos juros a pagar. (fls. 81 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

15. As notas de cobrança referentes às liquidações de IVA contêm a seguinte fundamentação «Liquidação adicional efectuada nos termos do art.º 82º do Código do IVA, com base em apuramento correctivo conduzido pelos Serviços de Inspecção Tributária, cujos fundamentos já foram, anteriormente, notificados no âmbito do disposto no art.º 84º do mesmo Código» (fls. 87 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

16. As notas de cobrança de IRC contêm a demonstração dos atos de liquidação e terminam com o valor final a pagar (fls. 72 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido)

17. A impugnação foi apresentada em 17/12/2001.

6. Do objecto do recurso.

Por sentença de 09.09.2011, proferida a fls. 222/227 dos presentes autos, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria absolveu a Fazenda Pública da instância em consequência da procedência da excepção dilatória de inimpugnabilidade dos actos tributários, por falta de prévia reclamação dos actos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos - artº 86º, n.º 5 da LGT.

A impugnante recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo alegando que a condição de impugnabilidade não funciona se na impugnação forem invocados outros vícios, designadamente o vício de inexistência de facto tributário ou o vício de errada qualificação do acto jurídico que conduziu a Administração a concluir pela existência de rendimentos tributáveis ou o vício de falta de fundamentação.

Por Ac. desta Secção de 20 de Junho de 2012, a fls. 251/260, dos presentes autos, foi concedido provimento ao recurso tendo-se ali decidido que se a impugnação judicial da liquidação se fundar na errónea quantificação da matéria colectável e/ou na não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável, a revisão administrativa da matéria colectável é um preliminar indispensável ao uso desse meio processual.

Porém, o aresto referido considerou também que, embora os artigos 86.º n.º 5 da LGT e 177.º, n.º 1 do CPPT exijam a prévia apresentação de pedido de revisão da matéria colectável como condição da impugnabilidade judicial de actos tributários com base naqueles erros, a condição de impugnabilidade não funciona se na impugnação forem invocados outros vícios, designadamente o vício de falta de fundamentação.

Neste contexto o acórdão ponderou que, para além do erro nos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável e da invocação de erros e disparidades entre a realidade e a decisão de quantificação da matéria tributável, o recorrente impugnou as liquidações com fundamento no cumprimento deficiente do dever de fundamentação.

E em consequência determinou a baixa dos autos à primeira instância para conhecimento de tal vício de falta de fundamentação.

Vindo de novo os autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria foi então proferida a sentença ora recorrida, que se debruçou sobre o alegado vício de falta de fundamentação das liquidações.

A questão que cumpre apreciar no presente recurso é, pois, a de saber se a sentença recorrida exarada a fls. 269/278 dos autos, incorreu em erro de julgamento ao ter decidido que os actos de liquidação impugnados se encontram suficientemente fundamentados.

A decisão recorrida considerou que no relatório de inspecção são explicitados os fundamentos de facto e de direito para recurso à avaliação indirecta, bem como, os critérios para o cálculo da matéria tributável.

É contra o assim decidido que se insurge a recorrente alegando que ocorre o vício de insuficiência/falta de fundamentação.

Vejamos, pois.

6.1 Da fundamentação da decisão do procedimento tributário.

De harmonia com o disposto no artigo 77.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária a decisão de procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

E nos termos do n.º 4 do mesmo normativo a fundamentação da decisão de utilização de métodos indirectos deverá enunciar, conforme os casos:

- as razões por que se entende que é impossível utilizar métodos de avaliação directa, que terão de se enquadrar na previsão do art. 88º; ou

- o afastamento entre os valores apontados pelos indicadores objectivos da actividade e a matéria tributável do sujeito passivo e a forma como esta foi determinada, nos casos previstos no art. 89.º; ou

- os bens que se consideram manifestação de fortuna relevantes, para efeitos do art. 89.º-A;

- a sequência dos prejuízos fiscais relevantes, na situação prevista no art. 87º, alínea e) ([1]).

A jurisprudência e a doutrina têm também consagrado o entendimento de que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo seguido pelo agente para a sua pratica.([2])

Ponto é que a fundamentação responda, às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática.

Como ficou dito no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.12.2007, recurso 615/04, in www.dgsi.pt «o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte».

No caso subjudice está em causa a fundamentação da decisão de tributação por métodos indirectos.

A sentença recorrida considerou que no relatório levado ao conhecimento da impugnante, e ora recorrente, são explicitados os fundamentos de facto e de direito para recurso à avaliação indirecta, e bem assim os critérios para o cálculo da matéria tributável, mostrando-se assim satisfeitas as exigências de tributação por métodos indirectos.

E nós também assim entendemos.

Com efeito, como se sublinha na decisão sindicada, o relatório regista que os valores do IVA debitado (liquidado) são inferiores aos do IVA suportado, não obstante as existências finais de peças e acessórios terem diminuído de 1998 para 1999 (de 6003200$ para 4 411 400$). Sendo que foi precisamente ao sector de peças e acessórios que foi aplicada a avaliação indirecta da matéria colectável.

Acrescenta-se ainda no relatório que as prestações de serviços aumentaram de 1998 para 1999 (de 2 616 609$ para 2 877 530$) e que a impugnante não cumpriu com o disposto na alínea b) do n.º 5 do art. 35º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dado que nas facturas e vendas a dinheiro emitidas, uma parte das peças e acessórios transmitidas não se encontram referenciados, de onde se concluiu não ser possível conhecer que peças e acessórios foram transferidos.

Evidencia-se ainda que naquele sector – das peças e acessórios – os prejuízos são de 5 194 779$ e 4 120 484$, respectivamente para os anos de 1998 e 1999.

O relatório conclui serem inaceitáveis tais prejuízos, porque a amostragem com base em dez produtos que constituem o universo das vendas indicam margens médias de lucro bruto positivas da ordem dos 40,68% para o ano de 1998 e 38,14% para o ano de 1999. Margens que aplicadas ao Custo das Existências Vendidas determinou a matéria colectável em falta e o IVA a pagar.

Ora esta fundamentação que foi dada a conhecer ao contribuinte – vide docs. de fls. 123, 135 e verso - continha os elementos bastantes para que o mesmo tivesse informação sobre os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, bem assim como sobre o critério eleito para a avaliação indirecta e a forma como se determinaram os valores corrigidos (cfr. o ponto V. do referido relatório), sendo tais elementos suficientes para o esclarecer sobre a motivação da liquidação e sindicar o respectivo cálculo.

Porém, a recorrente sustenta ainda que do relatório não consta nenhuma referência especifica quanto ao normativo aplicável e sobre o qual, em concreto, a fiscalização se estribou para lançar mão do poder de tributar por métodos indirectos.

Mas também aqui não lhe assiste razão.

Essas referências legais constam da notificação que lhe foi feita do relatório de Inspecção Tributária, a fls. 123, ali se referindo expressamente que foi fixada matéria tributável de IRC e de IVA por métodos indirectos nos termos previstos nos arts. 87º a 90º da LGT e 51º e 52º do CIRC e 84º do CIVA nos exercícios de 1998 e 1999 - cf. fls. 123 e 135 e verso.

A recorrente foi assim informada das razões de direito que motivaram a decisão do procedimento tributário.

Neste contexto é de concluir que as liquidações impugnadas não padecem, no caso, do apontado vício de falta de fundamentação, pelo que a sentença recorrida, que assim entendeu, não merece censura.

6.2 Por último alega a recorrente que, por não estar indiciada com foros de segurança, segundo juízos de razoabilidade e normalidade adequada, a impossibilidade de tributação da recorrente impugnante de forma directa, ainda que mediante correcções a operar pela Administração Tributária, não se encontravam reunidos os necessários e legais pressupostos para que a Administração Tributária pudesse lançar mão da metodologia que lançou – métodos indirectos – pelo que, o acto tributário impugnado padece de vício de violação da lei.

Trata-se, porém, de argumentação que contende com a validade substancial da fundamentação mais concretamente com o erro nos pressupostos da utilização dos métodos indirectos, questão essa que foi já decidida no referido acórdão de fls. 251 e segs., no sentido de que pressupunha prévia revisão administrativa da matéria colectável, e que, por isso, não só não foi objecto da decisão sindicada, como não pode ser objecto de nova apreciação no âmbito do presente recurso.

Pelo que ficou dito, improcedem todos os fundamentos do recurso.

7- Decisão

Termos em que, face ao exposto, Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

([1]) *Cf., Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pag. 673.*

([2]) *Ver neste sentido, os acórdãos 01.04.1992, AD de 22.02.1995, pag. 590, de 28.5.87, in AD 315, 367, de 12.02.87, in AD 317, 581, de 11.05.89, in AD 335, 1398, de 19.05.88 in Ad 325, 38, de 25.10.88, in AD 327, 37, e de 10.01.1989, in AD 339, 303, todos citados no Código de Procedimento Administrativo, anotado e comentado, de José Manuel Botelho, Pires Esteves e José Cândido de Pinho, 2ª edição, pags. 396 e segs.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Falta de notificação da decisão que aplicou a coima. Requisitos essenciais do título executivo. Exequibilidade do título. Inexigibilidade da dívida.

Sumário:

I — Quando a dívida exequenda teve origem em decisões condenatórias proferidas em processos de contra-ordenação que não foram notificadas à recorrida, estamos perante uma execução instaurada com base certidão de dívida que certifica uma dívida ainda não passível de cobrança coerciva.

II — Sendo o processo de execução fiscal o processo próprio para cobrança coerciva de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributária – artº 3º, d) e 65º, n.º 1 do RIGIT – não é o processo próprio para se notificar a decisão que aplicou uma coima, nem se pode conceber que se entenda que a citação, em processo de execução fiscal, para pagar um montante referido a uma coima fiscal possa, em caso algum, ser um meio que assegure os meios de defesa contra tal decisão condenatória.

III — Tal citação é uma interpelação bastante para que o executado saiba que contra ele pende uma execução, o que é completamente diferente de ter conhecimento do teor da decisão que a entidade exequente pretende executar, em termos de conhecer o seu conteúdo e a respectiva fundamentação.

IV — Apesar do título conter, formalmente, os elementos essenciais referidos no artº 163º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é uma certidão fiel de uma decisão exequível, tendo apenas a aparência, desconforme com a realidade, de legalidade.

V — Os fundamentos pelos quais o legislador permitiu que o executado se defenda em execução fiscal, mostram-se taxativamente enunciados no referido artº 204 que contém uma espécie de "clausula geral" na alínea i), tendente a abarcar as situações em que, por fundamentos diversos dos enunciados taxativamente nas alíneas anteriores, haja razão legal para que a execução não prossiga, ou não prossiga com os limites em que foi instaurada, a provar apenas por documento, sem que seja possível apreciar a legalidade da liquidação ou interferir em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

VI — A falta de notificação da decisão de aplicação de coima é enquadrável na inexigibilidade da dívida, alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Processo n.º 426/14-30.
Recorrente: IMT – Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P.
Recorrido: A……..
Relatora: Ex.mo Srª. Consª. Drª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – **Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada**
de 30 de Dezembro de 2013
Julgou totalmente procedente a oposição e, consequentemente, julgou extinta a execução fiscal n.º 2194201101078453 e Apensos.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP, exequente, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de oposição n.º 934/12.0BEALM, ao processo de execução fiscal n.º 2194201101078453, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. O Tribunal a quo decidiu na sentença ora recorrida que:

"A falta de requisitos essenciais no título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal nos termos do disposto no art. 165º- nº1, alínea b) do CPPT.

…

Tal nulidade é de conhecimento oficioso, conforme art.165º, n.º 4, do CPPT e constitui fundamento da oposição previsto na alínea i) do nº1 do art. 204º do CPPT."

B. Ora, as infrações e os procedimentos contraordenacionais, que estão na génese do processo de execução agora em causa, são regulados pela Lei n.º 25/2006, de 30 de junho.

C. As notificações efetivadas no âmbito do procedimento contraordenacional estavam reguladas no artigo 14.º da lei n.º 25/2006, de 30 de junho, na redação ao tempo vigente, e, ex vi do artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, subsidiariamente nas disposições do regime geral do ilícito de mera ordenação social (RGIMOS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro, e ainda nos preceitos reguladores do processo criminal, por força do artigo 41.º, n.º 1 do RGIMOS.

D. Entende-se que a questão da regularidade das notificações nos processos de contraordenação não é subsumível num dos fundamentos previstos taxativamente no artigo 204.º do CPPT.

E. A notificação postal de uma decisão administrativa feita com inobservância das formalidades legais tem de ser arguida juntamente com a impugnação de tal decisão, nos termos do artigo 59.º do RGIMOS, sob pena de se considerar sanado o alegado vício.

F. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 123.º do Código de Processo Penal, "1 - Qualquer irregularidade do processo só determina a invalidade do acto a que se refere e dos termos subsequentes que possa afectar quando tiver sido arguida pelos interessados no próprio acto ou, se a este não tiverem assistido, nos três dias seguintes a contar daquele em que tiverem sido notificados para qualquer termo do processo ou intervindo em algum acto nele praticado."

G. Ora a oponente teve conhecimento das decisões condenatórias, senão antes, quando foi citada no âmbito dos processos de execução fiscal, assim, teria de invocar tais irregularidades nos respetivos processos de contraordenação, no prazo acima mencionado, sob pena de se considerarem sanadas ipso iure.

H. O Tribunal a quo concluiu as irregularidades das notificações das decisões condenatórias nos procedimentos contraordenacionais constituíam uma falta de requisitos essenciais do título executivo, como se transcreveu supra.

I. Porém, a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

J. Vejamos a este respeito o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, disponível em www.dgsi.pt, proferido no processo n.º 0632/08 de 06.05.2009, que se transcreve parcialmente:

"…, a cada direito corresponde uma só acção: unidade, que não pluralidade.

Cfr. o acórdão do STJ, de 28 de Janeiro de 2003, in Colectânea, 166, p. 61.

Ora, o artigo 165.º do CPPT considera nulidade insanável em processo de execução fiscal "a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental".

E estabelece o respectivo regime, e efeitos: a anulação dos termos subsequentes do processo que do acto anulado dependam absolutamente, sendo (a nulidade) de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão.

A lei elegeu, pois, tipicamente, o respectivo regime legal: trata-se de uma nulidade.

E, como tal, estabelece-se igualmente o seu regime de arguição.

Assim sendo, foi propósito legal desconsiderá-la como fundamento de oposição, ainda que seja a mesma, substancialmente, a consequência resultante: a extinção da execução consubstanciada na nulidade do próprio título.

…

Nada, pois, parece justificar a apontada dualidade – em termos de nulidade processual da execução fiscal e de fundamento de oposição à mesma -, aliás proibida nos termos do referido artigo 2.º do Código de Processo Civil.

Conclui-se, assim, que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo – nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT – não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204.º, n.º 1, alínea i).

No sentido exposto, e por mais recentes, cfr. os acórdãos do Pleno do STA de 23 de Fevereiro de 2005 – recurso n.º 0574/04, tirado por unanimidade e da Secção de 23 de Outubro de 2007 – recurso n.º 026.762, de 14 de Março de 2007 – recurso n.º 0950/06, de 28 de Fevereiro de 2007 – recurso n.º 01178/06 e de 20 de Novembro de 2002 – recurso n.º 01701/02, expressando forte corrente jurisprudencial no sentido ora proposto". (nosso sublinhado).

K. E também no mesmo sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, disponível em www.dgsi.pt, proferido no Processo n.º 0430/08, de 19.11.2008, que se transcreve um paragrafo:

"Conclui-se, assim, que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo – nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT – não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204.º, n.º 1, alínea i)."

L. E mais recentemente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, disponível em www.dgsi.pt, de 18.06.2013, proferido no Processo 01276/12, que se transcreve parcialmente:

"Nas Conclusões XII a XVI e XIX a recorrente dá a entender que também pretendeu alegar a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo.

Porém, como é jurisprudência actualmente dominante, a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo (falta que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal – art. al. b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT) também não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do mesmo CPPT (cfr., neste sentido, entre outros, os acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 19/11/2008, rec. n.º 0430/08 e de 6/5/2009, rec. n.º 0632/08).

Bem decidiu, portanto, o despacho recorrido, ao julgar que, quanto a esta matéria, o fundamento da petição apresentada não se subsume a fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos delineados no n.º 1 do art. 204º do CPPT e que deveria ter sido apresentado requerimento de arguição de nulidade junto do processo executivo." (nosso sublinhado).

M. Face ao exposto, o Tribunal a quo deveria ter julgado a exceção de erro na forma do processo e absolvido o Exequente da instância, uma vez que os pedidos não são passíveis de exame no âmbito de processo de oposição a execução fiscal, sem possibilidade de convolação por se tratar de matéria da jurisdição dos tribunais comuns (irregularidade das notificações no âmbito do procedimento contra-ordenacional).

Requereu que seja revogada a sobredita sentença e em consequência, absolvido o exequente da instância, verificada a excepção por erro na forma processual.

Foram apresentadas contra-alegações no sentido de ser confirmada a decisão recorrida que encerram com as seguintes conclusões:

A. A Recorrente, defendendo a revogação da decisão do Tribunal a quo, alega em súmula que: (i) a falta de notificação dos processos de contra-ordenação constitui mera irregularidade que deveria ter sido aí arguida pela Recorrida (ii) a nulidade insanável, por falta de requisitos essenciais do título executivo (cfr. alínea b/. do artigo 165.º do CPPT) não é fundamento para a oposição à execução; e, (iii) como consequência, existe erro na forma de processo.

B. Em primeiro lugar, ao invés da qualificação jurídica que a Recorrente atribui à falta de notificação da Recorrida em sede contra-ordenacional, o Tribunal a quo, acertadamente, qualificou em sede executiva aquela invalidade como nulidade insanável nos termos da alínea b/. do artigo 165.º do CPPT.

C. As nulidades insanáveis, como é consabido, não dependem de arguição para que possam ser conhecidas e declaradas, in casu, em sede jurisdicional.

D. Pela clareza do seu teor, transcreve-se o Acórdão TCA Sul (cfr. in www.dgsi.pt proc. n.º 00360/03): (…) obsta à apreciação em processo de oposição, da nulidade do título executivo, desde que se trate de nulidade insanável, tendo em conta não só a oficiosidade do seu conhecimento por força do disposto no art. 165 n.º 4 do CPPT mas, sobretudo, o facto de esse tipo de nulidade determinar a inexequibilidade do título (por carência de força executiva) com a consequente extinção da execução que nele se apoia, o que constitui fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do art. 204º do CPPT, uma vez que não contende com a legalidade da liquidação da dívida exequenda nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título executivo e é susceptível de prova por documento.

E. Acresce que a invocação da nulidade por falta de título executivo como fundamento de oposição, para lá de caber na literalidade da norma, se procedente, conduzem aos mesmos efeito que a arguição autónoma daquela nulidade, ou seja, à extinção da execução.

F. Alegar que a nulidade deveria ser autonomamente arguida, contraria a própria qualificação da nulidade como de conhecimento oficioso e inclusive os próprios ditames de economia processual.

G. Pelo exposto, não se vislumbra qualquer erro na forma de processo que possa ser assacado à Recorrida.

H. Por mero dever de patrocínio, caso seja outro o entendimento de V.Exas. deverá ser convolada a Petição Inicial de oposição em requerimento dirigido à exequente para arguição de nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo (cfr. artigo 98.º do CPPT).

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) - Corre termos o processo de execução fiscal n.º 2194201101078453 e Apensos do Serviço de Finanças de Montijo, com base numa carta precatória expedida pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, IP (INIR, IP), relativas a coimas, taxas de portagem e custas, no montante total de € 2.557,46, decorrentes da prática da contra-ordenação prevista na Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, pelo não pagamento ou pelo pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, cfr. PEF apenso;

B) — As decisões condenatórias (objecto de deliberação do Conselho Directivo do INIR, IP) proferidas em processos de contra-ordenação, na qual a oponente foi condenada a efectuar o pagamento da coima, acrescida da taxa de portagem e de custas, foi notificada à oponente através de registos postais remetidos para a morada sita na Rua ……., ……., 2870-……. Montijo, os quais foram devolvidos pelos Serviços Postais com a menção "mudou-se", cfr. fls. 3 a 12 do PEF apenso;

C) — E em 28/04/2009 e 16/12/2009 e para efeitos previstos no n.º 3 do art. 14º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, foi remetido novo registo simples para a mesma morada, cfr. fls. 13 e 13v do PEF apenso;

D) — A oponente tem, desde 2005, o seu domicílio na Av. ……. n.º ……., 2870-…… Montijo, cfr. documentos de fls. 70, 75, 76 e 77 dos autos;

E) — A petição inicial da presente oposição foi apresentada no Serviço de Finanças da Moita em 13/01/2012, conforme fls. 2 dos presentes autos, tendo sido enviada por correio registado em 12/01/2012,conforme estampilha dos correios a fls. 34.

Factos não provados:

A) Que a executada, ora oponente, tivesse sido notificada das decisões condenatórias proferidas nos processos de contra-ordenação.

Como se refere na sentença recorrida a dívida exequenda no montante de € 2.557,46, teve origem em decisões condenatórias proferidas em processos de contra-ordenação que não foram notificadas à recorrida.

Com efeito, foi tentada a notificação à oponente das referidas decisões através de registo postal remetido para a morada sita na Rua ……., ……, 2870-……. Montijo, e foram devolvidas pelos Serviços Postais com a menção "mudou-se", o mesmo acontecendo com as notificações enviadas em 28/04/2009 e 16/12/2009, dado que não foram remetidas para o domicílio da oponente/recorrida.

Não havendo a oponente sido notificada dessas decisões, não teve possibilidade de as impugnar, ou sequer de com elas se conformar e proceder ao seu pagamento voluntário.

O processo de execução fiscal foi instaurado com base em certidões de dívida extraídas dos referidos processos de contra-ordenação no pressuposto de que tais decisões se tornaram definitivas quando, não eram.

Com base nessa falta de notificação da decisão que aplicou a coima, entendeu a sentença recorrida que os títulos executivos são nulos, nos termos do disposto no artigo 165.º/1/ b) do Código de Procedimento e Processo Tributário e julgou procedente oposição deduzida contra execução fiscal em que se visa a cobrança coerciva de coimas, taxas e custas, decorrentes da prática da contra-ordenação prevista na Lei 25/2006, de 30 de Junho.

Contém o título executivo, de acordo com o disposto na alínea e) do n.º 1 do art. 163º do Código de Procedimento e Processo Tributário a menção da natureza e proveniência da dívida, que constituem requisitos essenciais do título executivo.

Alega o recorrente que a recorrida, ao ser citada para a execução, mediante o título executivo que lhe deu causa obteve informação suficiente para saber qual é a dívida – origem e montante - a que o título se refere, de forma a estarem assegurados eficazmente os seus direitos de defesa.

Não oferece dúvida que o processo de execução fiscal é o processo próprio para cobrança coerciva de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributária, não só por as disposições do Código de Procedimento e Processo Tributário serem aplicáveis, subsidiariamente, quanto à execução das coimas – artº 3º, d) do RIGIT – mas, sobretudo por tal ser determinado pelo artº 65º, n.º 1 deste mesmo diploma legal.

Não é porém este o processo próprio para se notificar a decisão que aplicou uma coima, nem se pode conceber que se entenda que a citação, em processo de execução fiscal, para pagar um montante referido a uma coima fiscal possa, em caso algum, ser um meio que assegure os meios de defesa contra tal decisão. Tal citação é uma interpelação bastante para que o executado saiba que contra ele pende uma execução, o que é completamente diferente de ter conhecimento do teor da decisão que a entidade exequente pretende executar, em termos de conhecer o seu conteúdo e a respectiva fundamentação.

Face a esta citação, não tendo havido, como consta da matéria de facto provada que não houve, uma notificação da decisão que aplicou a coima, a recorrida está não só privada da possibilidade de impugnar aquela decisão condenatória como também não dispõe de elementos suficientes para poder aquilatar da falsidade/veracidade do título, verificar se estão devidamente contabilizados os juros de mora, o montante exequendo, etc..

Um título executivo é um documento que dá notícia de uma dívida e que a lei dota de força executiva, confiada na legalidade da respectiva emissão. Sempre a fase executiva se sucede, de uma forma ou outra a uma fase de cariz "declarativa", aqui "condenatória" que, por imposição constitucional, mas também, repetida na lei ordinária, e, de forma clara no RIGIT, pressupõe que a entidade emitente do título o fez no termo de um procedimento legal, justo, assegurando o contraditório e com absoluto respeito pelos direitos de defesa do prevaricador.

É uma exigência elementar que esta fase declarativa/condenatória termine com uma decisão final, notificada à arguida a quem se deu conhecimento não só da decisão e seus fundamentos, mas, também

dos meios pelos quais pode recorrer dessa decisão. Tão grave é a falta de notificação do arguido que a lei comina a sanção mais grave para ela – nulidade insuprível – artº 63º, n.º 1, d) do RIGIT, de conhecimento oficioso e que pode ser arguida até a decisão se tornar definitiva.

Nos termos do disposto no artº 79º do RIGIT a decisão que aplica a coima e que tem de conter os elementos enunciados no seu n.º 1, terá de ser notificada e conter a advertência expressa de que, no prazo de 20 dias, pode o infractor pagar voluntariamente a coima ou recorrer da decisão, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva.

Todo o processo de contra-ordenação, até à decisão final que aplica a coima decorre perante a autoridade administrativa, abrindo-se uma fase judicial caso o infractor interponha recurso dessa decisão. Quando não interponha recurso, só após mostrar-se esgotado o prazo de pagamento voluntário é que pode suceder-se a fase de cobrança coerciva que só pode iniciar-se – artº 65º do RIGIT – após o fim desse prazo de pagamento voluntário.

A execução fiscal é instaurada com base na certidão de dívida que tem de indicar que a decisão que aplicou a coima se tornou definitiva, ou transitou em julgado podendo então falar-se de decisão exequível.

Mas, não tendo havido, como não houve, notificação da decisão que aplicou a coima, nem se iniciou o prazo de pagamento voluntário da coima ou de interposição de recurso, muito menos qualquer um dos prazos terminou para que a certidão de dívida pudesse ser extraída em conformidade com a lei nos termos do disposto no artº 65º do RIGIT.

Apesar do título conter, formalmente, os elementos essenciais referidos no artº 163º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é, como vimos, uma certidão fiel de uma decisão exequível, tendo apenas a aparência, desconforme com a realidade, de legalidade.

Assim, sendo ainda uma certidão de dívida, certifica uma dívida ainda não passível de cobrança coerciva.

Instaurada uma execução fiscal o executado tem a possibilidade de contra ela reagir mediante oposição a essa execução, nos estreitos limites dos fundamentos constantes do artº 204 do Código de Procedimento e Processo Tributário, requerendo, como fez a recorrida a extinção da execução, neste caso assente nesse vício que afecta desde a sua génese a execução, por prematuramente se pretender cobrar coercivamente um montante que, nem sequer está estabelecido, de forma definitiva, que é devido.

Os fundamentos pelos quais o legislador permitiu que o executado se defenda em execução fiscal, muito mais restritos que aqueles que estão ao seu alcance nas acções executivas, não fiscais, mostram-se taxativamente enunciados no referido artº 204 que contém uma espécie de "*clausula geral*" na alínea i), tendente a abarcar as situações em que, por fundamentos diversos dos enunciados taxativamente nas alíneas anteriores, haja razão legal para que a execução não prossiga, ou não prossiga com os limites em que foi instaurada, a provar apenas por documento, sem que seja possível apreciar a legalidade da liquidação ou interferir em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

Temos, na presente situação uma prova documental de que a decisão que aplicou a coima não foi notificada à oponente o que a impediu de a conhecer, de a cumprir ou de dela interpor recurso. A decisão não é exequível porque não é nem definitiva nem transitou em julgado. A extracção da certidão de dívida foi prematura, ilegal, pelo que não confere a força executiva de que tinha aparência.

A citação no processo de execução instou a oponente, aqui recorrida, a pagar um montante que ou não é exigível, ou, pelo menos não é coercivamente, exigível neste momento, o que fundamenta o seu direito de se recusar a pagar e justifica o seu pedido de extinção da instância executiva. Para que esta citação substituísse a notificação da decisão que aplicou a coima seria necessário que houvesse cumprido as formalidades do disposto no artº 79º do RIGIT, o que seria, em si mesmo um contra-senso porque estaria a exigir que o executado pagasse um montante que, simultaneamente lhe dava conhecimento de ter um prazo para pagar voluntariamente, sob pena de se proceder à cobrança coerciva desse mesmo montante.

Os factos invocados pela Recorrida na sua petição inicial, comportam o seu enquadramento na inexigibilidade da dívida por falta de notificação da decisão de aplicação de coima, subsumível à alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, pelo que o pedido formulado de extinção da execução se mostra provado e procedente.

Ainda que com fundamento algo diversos da sentença recorrida, impõe-se a extinção da execução, como nela decidido.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar, nos termos antes referidos, a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Processo n.º 528/14-30.
Recorrente: A……., S.A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente o recurso interposto por A…… da decisão administrativa que lhe aplicou a coima de € 730,69 por infracção ao disposto nos artigos 114 n.º 2 e 5 al f) e artigo 26/4 do RGIT veio a arguida dele interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

I O procedimento contra ordenacional extingue-se por efeito da prescrição logo que sobre a prática dos factos sejam decorridos cinco anos.

II A prescrição do procedimento tem sempre lugar quando desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão tiver decorrido o prazo de prescrição acrescido de metade.

III Tendo a contagem do prazo prescricional como termo inicial 3 de Março de 2005 e não obstante as interrupções verificadas a prescrição já tinha ocorrido na data do despacho decisório recorrido (24 de Junho de 2013).pelo decurso de sete anos e meio contados daquela data.

III Foram violados os artigos 28/3 do RGCO e 33 do RGIT.

Deve dar-se provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida julgando prescrito o procedimento contra ordenacional

Não houve contra alegações

O Mº Pº neste Supremo Tribunal pronuncia-se pelo não recebimento do recurso. Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

A) A 31 de Março de 2006 foi levantado o auto de notícia n.º 056547/2006 em nome da arguida por falta da entrega de pagamento especial por conta nos termos do artigo 98 n.º 1 do CIRC no valor de € 3608,35 referente ao período de 2005/03 que deveria ter sido entregue até 31 03 2005 infracção punível nos termos do artigo 114 n.º 2 e 5 al f) e 26 n.º 4 do RGIT.

B) O auto de notícia referido em A) deu origem ao processo de contra ordenação 3085200606012910.

C) Por despacho do chefe do serviço de finanças de Lisboa 3 de 30 07 2006 foi aplicada à recorrente a coima de € 730,69 nos termos de folhas 122.

D) A 28 de Julho de 2005 a recorrente apresentou um pedido de declaração de nulidade da decisão referida em C) requerendo nova notificação da decisão da fixação da coima.

E) Através do oficio n.º 08 495 de 30 de Agosto de 2007 do Serviço de Finanças de Lisboa 3 foi remetida cópia da decisão proferida pelo chefe de serviço de finanças folhas 19 e 20 e 30 e 31 dos autos.

F) O recurso da decisão foi apresentado em 24 de Setembro de 2007 folhas 33.

G) A 16 de Maio de 2008 foi recepcionado pelo recorrente novo oficio do serviço de finanças de Lisboa 3 remetendo o despacho de fixação da coima folhas 2 35 a 39 dos autos.

Foi perante esta factualidade que o mº juiz "a quo" julgou o recurso improcedente.

De direito:

Embora não questionando a decisão sobre a pedido de nulidade do procedimento contra ordenacional em causa a recorrente, como se vê do requerimento de interposição de recurso de folhas 134 tendo presente o montante da coima aplicada requer contudo que o recurso seja admitido, dada a natureza contra ordenacional do processo e a necessidade manifesta de melhoria de aplicação do direito por a decisão ser contrária aos pressupostos de facto e "contra legem"-

E porque entende que o mº juiz "a quo" se deveria ter pronunciado sobre a prescrição do procedimento contra ordenacional por já terem decorrido 7 anos e meio sobre a prática dos factos à data do despacho ora recorrido pede a procedência do recurso com a revogação do despacho proferido e em substituição pede a extinção do procedimento contra ordenacional.

Sobre o recurso jurisdicional da aplicação das coimas regulam os artigos 80 a 86 do RGIT.

E relativamente ao valor da alçada com pressuposto de admissibilidade do recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância prescreve o artigo 83 do RGIT.

Este preceito fixa como condição de recorribilidade o valor de ¼ da alçada estabelecida para os Tribunais Tributários de 1ª instância caso não seja aplicada sanção acessória.

No caso dos autos o valor da coima é apenas de €730,69 sendo que a alçada dos tribunais Tributários de 1ª Instância está hoje fixada em € 1.250,00.

Sucede que no caso em apreço não foi aplicada à recorrente qualquer sanção acessória.

Sendo assim a decisão é em princípio irrecorrível.

Todavia a recorrente ciente que o valor da coima obstaculizava a interposição do recurso fundamenta-o no disposto nos artigos 73 e 74 do RGCO possibilitam que Tribunal "ad quem" aceite o recurso de despacho ou sentença em que sendo o valor da coima inferior ao da alçada tal se venha a mostrar necessário para melhoria da aplicação do direito ou uniformização da jurisprudência.

A melhoria de aplicação do direito na esteira do acórdão do STA de 20 06 2012 no recurso 513/12 sendo condição de recorribilidade excepcional e agindo como válvula de segurança de modo a não deixar perpetuar uma situação de clamorosa injustiça tem como pressuposto erro na decisão, erro que repugne manter na ordem jurídica essa decisão.

Ora no caso dos autos o que se questionava era a falta de requisitos legais da decisão administrativa que aplicou a coima, como se pode ver do alegado nos artigos do recurso de folhas 22 e seguintes.

E a decisão recorrida especificou que a questão decidenda consistia em saber se se verificava a nulidade insuprível no processo de contra ordenação por falta dos requisitos delegais de aplicação de coima nos termos do artigo 63 n.º 1 al d) do RGIT.

E considerando o preceituado no artigo 79 e 27 do RGIT concluiu não se verificar existir a invocada nulidade insuprível e consequentemente julgou improcedente o recurso.

E quanto a esta decisão o recorrente nada disse sendo que só ela em princípio poderia ser objecto deste recurso excepcional pois em parte alguma foi invocada a prescrição do procedimento contra ordenacional.

E sendo certo que a prescrição do procedimento contra ordenacional é do conhecimento oficioso esse conhecimento ex offício só ocorre quando os autos contêm elementos que o julgador deva conhecer o que não se questiona.

A prescrição do procedimento contra ordenacional ocorre sempre que desde o início e ressalvado o tempo da suspensão tiver decorrido o prazo de prescrição acrescido de metade nos termos do preceituado no artigo 121 /3 do C Penal, como sustenta o recorrente.

Todavia nada consta dos autos sobre a eventual suspensão da prescrição pelo que o facto de o tribunal "a quo" não ter conhecido desta excepção não constitui erro de julgamento clamoroso a necessitar a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo para melhoria da aplicação do direito.

DECISÃO:

Por tal razão acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 Dezembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Processo n.º 533/14-30.
Recorrente: A……, Lda.
Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I.P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……, Lda., com os demais sinais dos autos, notificada do acórdão proferido em 29/10/2014 que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgara improcedente a impugnação judicial deduzida contra autoliquidação da taxa de promoção devida ao Instituto da Vinha e do Vinho, no montante global de € 956.907,48 e relativa aos meses de Junho de 2004 a Janeiro de 2005, vem arguir, ao abrigo do disposto no art. 125º do CPPT e nos arts. 615º, n.º 1, alínea d) e n.º 4, 666º, 197º, n.º 1 e 199º, n.º 1 do novo Código de Processo Civil, e nos termos de fls.875 a 884 dos autos,

1) a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia

a) quer por não se ter pronunciado sobre três questões devidamente individualizadas, a saber:

— A aplicação do regime de auxílios «*de minimis*» ao caso dos presentes autos viola, entre outros, o disposto no n.º 4 do artigo 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão (cf. páginas 11 a 14 e respectivas conclusões "Q" e "R" das alegações de recurso da recorrente.

— A anulação da taxa de promoção ilegalmente cobrada não viola os princípios da confiança e segurança jurídica; ao invés, a previsão, no TFUE, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, uma direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, que assim se mostram violados. (cf. páginas 15 a 16 e respectivas conclusões W e "V" das alegações de recurso da recorrente).

— o entendimento de que a anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento violaria o princípio da proporcionalidade fosse, por fim, considerado ilegal (pedido), uma vez que, em suma (fundamentos), a anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no artigo 108.0, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma. (cf. páginas 14 a 15 e respectivas conclusões "S" a "U" das alegações de recurso da recorrente);

b) quer por não se ter pronunciado sobre alegada incompetência do STA, em razão da hierarquia [a requerente havia suscitado a excepção da incompetência absoluta do STA, decorrente da infracção das regras de competência em razão da hierarquia, já que no acórdão ora reclamado se deu por reproduzido o acórdão anteriormente proferido em 23/4/2013 (proc. 29/13), que declarava que não existia, no caso em apreço, obrigação de notificação prévia à Comissão da medida de auxílio em análise, mas esta conclusão emerge da consideração de que a parte financiada pela taxa de promoção que foi legalmente afecta às medidas de promoção e publicidade - parte relativamente à qual o Tribunal e a Comissão concordam que estamos perante um auxílio de Estado - respeitava os limites dos auxílios *de minimis,* sendo que tal questão do respeito do limite de minimis - que se traduz em matéria de facto - consubstancia matéria de que o Supremo Tribunal Administrativo não podia tomar conhecimento, por força da respectiva competência em razão da hierarquia.]

Ora, havendo dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso (cfr. a parte final do n.º 2 do art. 608º do CPC – e consubstanciando a apontada incompetência em razão da hierarquia uma questão de conhecimento oficioso, nos termos explanados, o acórdão reclamado encontra-se, também por esse motivo, ferido de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos artigos 125º, n.º 1, do CPPT e art. 615º, n.º 1, alínea d) e n.º 4, do CPC.

2**) E mais invoca que no acórdão reclamado o STA acabou por** apreciar matéria de facto - apreciar a suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado Português e apreciar o respeito pelo limiar *de minimis* da medida em causa nos autos, sendo que esta apreciação e decisão sobre matéria de facto consubstancia matéria de que o STA não poderá conhecer, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 26º, alínea b), e 38º, alínea a), do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT.

3) E invoca, ainda, que ao não se proceder ao reenvio oportunamente requerido pela requerente, o STA consagra uma interpretação do parágrafo 3 do art. 267º do TFUE violadora do art. 8º da CRP, assim como do princípio do juiz legal/natural, consagrado nos arts. 216º, n.º 1 e 217º, n.º 3, também da CRP. Isto porque a interpretação consagrada nega a competência exclusiva atribuída ao TJUE para julgar questões prejudiciais relativas à interpretação de normas do direito comunitário, quando as mesmas são suscitadas em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional, cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno.

E por outro lado, ao não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, também se verifica uma infracção ao art. 8º da CRP.

Em suma, invocam-se nulidades decorrentes da violação do princípio do contraditório e de ter sido apreciada matéria de facto, e invoca-se, igualmente, a nulidade do próprio acórdão, por omissão de pronúncia, quer por não se ter declarado incompetente em razão da hierarquia (já que se trata de excepção que é de conhecimento oficioso), quer por não se ter pronunciado sobre a violação de normas comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão) e bem assim o vício de inconstitucionalidade, por não se proceder ao requerido reenvio prejudicial para o TJUE, em alegada violação do parágrafo 3 do art. 267º do TFUE e do art. 8º da CRP, bem como por violação do princípio do juiz natural.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 887 a 894 dos autos, no sentido de que inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se "*in totum*" o acórdão proferido.

3. Foram dispensados os vistos por se tratar de questão já apreciada de modo uniforme e reiterado.

4. Apreciando, pois:

Como a reclamante reconhece, o acórdão ora reclamado limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido por acórdão deste Supremo Tribunal, de 23/4/2013, proferido no recurso n.º 29/13.

A este acórdão foram, entretanto, também imputadas algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os funda-

mentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao acórdão deste STA, proferido no rec. n.º 1503/12. E em ambos os casos, todas foram julgadas não verificadas e improcedentes por acórdãos deste mesmo STA, de 26/6/2013, proferidos nos recursos nºs. 29/13 e 1503/12.

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes desses acórdãos do STA (de 26/6/2013 - recursos nºs. 29/13 e 1503/12), para os quais se remete, salvo quanto à alegada nulidade resultante de contradição entre os fundamentos e a decisão, não arguida nos presentes autos.

Razão pela qual e consequentemente se indeferirá o requerido.

Acresce que, como diz a recorrido IVV, I.P., claramente se constata do próprio acórdão proferido no recurso n.º 29/13, de 23/4/2013, para o qual remete o acórdão ora reclamado, que aquele se pronuncia claramente sobre as questões que a reclamante enuncia como tendo sido objecto de omissão de pronúncia:

- sobre a questão de saber se a aplicação do regime de auxílios «de minimis» ao caso dos presentes autos viola o disposto no n.º 4 do art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, aquele acórdão refere o seguinte: «*Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.*

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de minimis estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão. Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final. Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de minimis, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio de minimis e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros».

Ou seja, entendeu o STA acolher o entendimento da Comissão de que foram respeitados os limiares de minimis legalmente previstos, de onde facilmente se retira que não considera ilegal esse entendimento, pelos fundamentos acabados de citar.

- Sobre as restantes questões (quer a relativa à alegação de que anulação da taxa de promoção ilegalmente cobrada não viola os princípios da confiança e segurança jurídica, quer a relativa ao princípio da proporcionalidade) aquele acórdão afirma: «*Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da auto-liquidação em causa. Mas ainda que assim não se entendesse, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.*

(...)

Por outro lado, o juízo de aferição da legalidade da auto-liquidação não pode deixar de levar em conta as consequências que a recorrente pretende retirar de uma pretensa violação formal da regra «standstill», sem ter demonstrado ou sequer alegado que, no caso em apreço, estavam ultrapassados os limites de minimis, ou que a taxa respeita a produtos importados de outros Estados-Membros ou de Países Terceiros. Em suma, a tese da recorrente conduziria, como já foi dito, a resultados absurdos e manifestamente desproporcionados».

DECISÃO

Assim, nos termos e pelos fundamentos, na parte aplicável, constantes dos preditos acórdãos deste STA, de 26/6/2013 (recs. nºs. 29/13 e 1503/12), acordam os juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Junte cópia certificada dos acórdãos proferidos em 26/6/2013 nos procs. nºs. 29/13 e 1503/12.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Isabel Marques da Silva.*

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República,* nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Custas. Valor da Unidade de Conta. Regulamento das Custas Processuais.

Sumário

I – O valor da Unidade de Conta a considerar para os processos tributários pendentes em 19 de Abril de 2009, data da entrada em vigor genérica do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, é o que resulta do art. 22.º deste diploma, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 181/2008, de 28 de Agosto.

II – O disposto no n.º 3 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, não contraria, antes confirma, tal entendimento jurisprudencial.

Processo n.º 546/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……. e Outro.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional do despacho proferido no processo de impugnação judicial com o n.º 2065/08.8BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho proferido pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que, considerando que o valor da taxa de justiça devida pela Fazenda Pública era de € 510,00 (5 x € 102,00) e não o montante pago, de € 480,00 (5 x € 96,00), ordenou que fosse notificada a Representante da Fazenda Pública para, no prazo de 10 dias, regularizar o montante de taxa de justiça devida nos presentes autos.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso, a Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ([1]):

«A) O Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" entende que o valor da unidade de conta processual corresponde ao valor actual (102€) e não ao valor à data em que se iniciou o processo judicial, conforme determina o artigo 5.º, n.º 3 do RCP.

B) No entanto, entendemos, salvo o devido respeito, que é muito, que tal entendimento foi proferido num contexto legal distinto do que existe actualmente, após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro.

C) O disposto no artigo 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, sob a epígrafe "aplicação no tempo" conjugado com o disposto no artigo 5.º do RCP, entendemos que a realidade actual (após 29 de Março de 2012) não se coaduna com o entendimento supra citado;

D) O Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada pela presente lei, é aplicável a todos os processos iniciados após a entrada em vigor e, sem prejuízo do disposto nos números seguintes, aos processos pendentes nessa data;

E) Sendo que (relativamente a todos os processos pendentes ou iniciados após a entrada em vigor do RCP) todos os montantes cuja constituição da obrigação de pagamento ocorra após a entrada em vigor da presente lei, nomeadamente os relativos a taxas de justiça, a encargos, a multas ou outras penalidades, são calculados nos termos previstos no Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada com a presente lei;

F) De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 5.º do RCP, normativo através do qual é fixado o valor da UC, para efeitos de pagamento de taxa de justiça, de encargos, de multas ou outras penalidades, o valor correspondente à UC para cada processo, tal como definido no n.º 2 do artigo 1.º, fixa-se no momento em que o mesmo se inicia, independentemente do momento em que a taxa deva ser paga.

G) A presente Impugnação Judicial foi apresentada no Tribunal Tributário de Lisboa na data de 23/12/2008, sendo-lhe atribuído o n.º 2065/08.8BELRS.

H) Assim, o valor da UC nos presentes autos fixou-se na data em que se iniciou o procedimento judicial, em 2008, tendo nessa data a UC o valor de 96,00€.

I) O disposto no artigo 5.º, n.º 2 do RCP, apenas veio alterar a fórmula de cálculo da UC a partir de 2009 e a periodicidade de actualização do mesmo, em conformidade com o disposto no artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 181/2008, de 28 de Agosto;

J) Pelo que, a partir de 2009 o valor da UC passou a ser de 102€, não tendo no entanto sofrido qualquer alteração até à presente data em virtude do valor do IAS não ter sofrido qualquer actualização para mais.

K) Face ao exposto verifica-se que o douto despacho recorrido se mostra ilegal, por violação do disposto no artigo 8.º, n.º 1 da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, conjugado com o disposto no artigo 5.º, n.º 3 do RCP.

Termos em que, com o douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente Recurso ser provido e, consequentemente ser revogado o despacho proferido pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo", assim se fazendo a costumada Justiça».

1.3 O recurso foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos.

1.4 Os Recorridos não contra-alegaram.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida, com a seguinte fundamentação ([2]):

«[…]

A questão controvertida consiste em saber se o valor a Unidade de Conta (UC) para feitos de determinação da taxa de justiça devida é o que vigorava à data em que se iniciou o processo (2008), € 96,00 ou o seu valor actual € 102,00.

Salvo melhor juízo e contrariamente ao sustentado pela recorrente a entrada em vigor da Lei 7/2012, de 13 de Fevereiro, que procedeu a alterações ao RCP, não implica solução diversa da que foi adoptada pelo Acórdão do STA, de 30 de Novembro de 2010, proferido no recurso 0707/10 1 [1 Disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt].

O artigo 8.º/2 da referida Lei estatui que «todos os montantes cuja constituição da obrigação de pagamento ocorra após a entrada em vigor da presente lei, nomeadamente os relativos a taxas de justiça, a encargos, a multas ou a outras penalidades, são calculados nos termos previstos nos Regulamentos das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada pela presente lei».

Ora, tal normativo, no que diz respeito à aplicação no tempo da forma de cálculo da UC, a que se refere o artigo 5.º/2 do RCP, consagra a solução acolhida pelo citado acórdão do STA.

Questão diversa é a que diz respeito ao momento a que se reporta o valor da UC aplicável, se ao início do processo, como estatui o artigo 5.º/3 do RCP se ao trânsito em julgado da decisão, nos termos da legislação hoje revogada e em vigor à data da instauração da acção.

A interpretação do artigo 8.º/3 da Lei 7/2012 conjugado com o artigo 5.º/3 do RCP que a recorrente faz, levaria não à aplicação do RCP aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor, mas sim dos normativos dos artigos 5.º e 6.º do DL 212/89, de 30 de Junho, expressamente revogados pelo artigo 25. º/2/ f) do DL 34/2008, de 26 de Fevereiro, no que concerne à forma de cálculo da UC, solução esta que ofende o normativo do artigo 8.º/3 do DL 34/2008, de 26 de Fevereiro 2 [2 Neste sentido acórdão do STA, de 2014.02.05-P.01568/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.].

A decisão recorrida não merece, assim, censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso e manter-se o despacho sindicado na ordem jurídica».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez correcto julgamento relativamente ao valor da Unidade de Conta (UC) para efeitos de cálculo da taxa de justiça devida nos presentes autos: se é o que vigorava à data em que se iniciou o processo (2008) – € 96,00 – como sustenta a Recorrente, ou, como decidido, o seu valor actual, de € 102.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Nesta sede apenas releva a seguinte tramitação processual:

a) O presente processo foi iniciado em 23 de Dezembro de 2008, data em que os ora Recorridos fizeram dar entrada no Tribunal Tributário de Lisboa a petição inicial por que pediram a anulação da liquidação impugnada (cfr. petição inicial e o carimbo de entrada que lhe foi aposto, a fls. 2);

b) Em 25 de Outubro de 2013, foi proferida sentença no Tribunal Tributário de Sintra, julgando a impugnação judicial procedente e condenando a Fazenda Pública nas custas (cfr. a sentença, maxime a parte decisória, a fls. 285);

c) Em 15 de Novembro de 2013, os Impugnantes, ora Recorridos, fizeram dar entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra a nota discriminativa e justificativa das custas de parte, ao abrigo do disposto nos arts. 25.º, n.º 2, e 26.º do Regulamento das Custas Processuais (cfr. fls. 295 a 297);

d) A Fazenda Pública, por requerimento de 27 de Novembro de 2013, veio reclamar, ao abrigo do disposto no art. 33.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril, designadamente quanto ao valor

considerado para a UC, que considerou ser de € 96,00, por ser o em vigor à data da apresentação (cfr. fls. 312 a 315);

e) Por despacho de 24 de Janeiro de 2014, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, considerando que o valor da UC para efeitos de cálculo da taxa de justiça devida pela Fazenda Pública é de € 102,00 e que aquela apenas foi paga com base no valor de € 96,00 (num total de € 480,00), ordenou a notificação da Fazenda Pública para juntar o comprovativo do pagamento do montante que entendeu em falta (cfr. fls. 332 a 336).

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Na sequência da notificação do despacho por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ordenou que a Fazenda Pública procedesse ao pagamento do montante da taxa de justiça em falta, uma vez que pagou a taxa com base na UC à razão de € 96,00 e se considerou que o deveria ter feito à razão de € 102,00, veio a Fazenda Pública interpor recurso desse despacho.

Em síntese, alega que o montante da UC a considerar é o que estava em vigor à data em que o processo foi instaurado.

Assim, como resulta do que deixámos exposto, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez correcto julgamento relativamente ao valor da UC para efeitos de cálculo da taxa de justiça devida nos presentes autos: se é o que vigorava em 2008, ou seja, à data em que se iniciou o processo, no valor de € 96,00, como sustenta a Recorrente, ou se, como decidiu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra no despacho recorrido, o valor a considerar é o em vigor à data actual, de € 102.

2.2.2 DO VALOR DA UC A CONSIDERAR NO CÁLCULO DA TAXA DE JUSTIÇA

A questão foi já apreciada e decidida por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido em 5 de Fevereiro de 2014, no processo n.º 1568/13 ([3]). Porque concordamos integralmente com a fundamentação aí expendida, remetemos para a mesma, que passamos a transcrever, permitindo-nos apenas introduzir nos locais próprios as alterações requeridas pelas circunstâncias do caso sub judice, o que faremos usando o negrito:

«[…] Do valor da UC aplicável

A decisão recorrida julgou aplicável à determinação do valor da UC atendível nos processos iniciados antes da entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais (ou seja, antes de 20 de Abril de 2009) o seu valor actual – 102,00 € –, fundamentando o decidido no Acórdão deste Supremo Tribunal de 30 de Novembro de 2010, rec. n.º 707/10 [([4])], que transcreveu quase na íntegra, e no qual se entendeu ser aplicável àqueles processos o artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro.

Alega a recorrente que tal entendimento foi proferido num contexto legal distinto do que existe actualmente, após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, pois o disposto no art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, sob a epígrafe aplicação no tempo" conjugado com o disposto no art. 5.º do RCP não se coaduna com o entendimento supra citado, já que relativamente a todos os processos pendentes ou iniciados após a entrada em vigor do RCP todos os montantes cuja constituição da obrigação de pagamento ocorra após a entrada em vigor da presente lei, nomeadamente os relativos a taxas de justiça, a encargos, a multas ou outras penalidades, são calculados nos termos previstos no Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada com a presente lei e de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 5.º do RCP, normativo através do qual é fixado o valor da UC, para efeitos de pagamento de taxa de justiça, de encargos, de multas ou outras penalidades, o valor correspondente à UC para cada processo, tal como definido no n.º 2 do art. 1.º, fixa-se no momento em que o mesmo se inicia, independentemente do momento em que a taxa deva ser paga. Defende, pois, o valor da UC nos presentes autos fixou-se na data em que se iniciou o procedimento judicial, em 2008, tendo nessa data a UC o valor de 96,00.

Ora, ao contrário do alegado, não parece que a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012 de 13 de Fevereiro (que procedeu à sexta alteração ao Regulamento das Custas Processuais - RCP), implique solução diversa da consignada naquele Acórdão deste STA, pelo facto de o seu artigo 8.º (Aplicação no tempo), estabelecer de forma expressa, também para os processos pendentes (cfr. o n.º 2), que: Todos os montantes cuja constituição da obrigação de pagamento ocorra após a entrada em vigor da presente lei, nomeadamente os relativos a taxas de justiça, a encargos, a multas ou a outras penalidades, são calculados nos termos previstos no Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada pela presente lei (cfr. o n.º 3 do artigo 8.º da Lei n.º 7/2002), precisamente porque a solução consagrada legislativamente com a Lei n.º 7/2012 no que respeita à aplicação no tempo da forma de cálculo da UC – a que se refere o n.º 2 do artigo 5.º do RCP – foi precisamente aquela que a jurisprudência consagrou e que se espelha no Acórdão citado na decisão recorrida.

Questão diferente e não necessariamente dependente da anterior é a de saber a que momento se reporta o valor correspondente à UC aplicável: se ao do início do processo, solução hoje consagrada

no artigo 5.º, n.º 3 do RCP, se ao do trânsito em julgado da decisão, solução consagrada na legislação pretérita e hoje revogada, em vigor à data da instauração da impugnação.

É que a interpretação propugnada pela Recorrente Fazenda Pública do artigo 8.º n.º 3 da Lei n.º 7/2012 em conjugação com o n.º 3 do artigo 5.º do Regulamento das Custas Processuais, conduziria, a final, não à aplicação das disposições de tal Regulamento aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor, mas à aplicação das disposições (revogadas pela alínea f) do n.º 2 do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro) dos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 212/89, de 30 de Junho (em conjugação com os artigos 1.º dos Decretos-Lei n.º 242/2004, de 31 de Dezembro e n.º 238/2005, de 30 de Dezembro), quanto à forma de cálculo da UC, solução, esta, contraditória com o próprio teor do n.º 3 do artigo 8.º da Lei n.º 7/2012 e que não parece, pois, ter sido pretendida pelo legislador.

Improcede, pois, a alegação e a pretensão da recorrente, sendo de confirmar a decisão recorrida, que não merece censura».

Assim, o recurso não pode ser provido, como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do citado acórdão de 5 de Fevereiro de 2014:

I - O valor da Unidade de Conta a considerar para os processos tributários pendentes em 19 de Abril de 2009, data da entrada em vigor genérica do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, é o que resulta do art. 22.º deste diploma, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 181/2008, de 28 de Agosto.

II - O disposto no n.º 3 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, não contraria, antes confirma, tal entendimento jurisprudencial.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) Aqui como adiante, porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

([2]) As notas que estavam em rodapé no original, serão agora transcritas no texto entre parêntesis rectos.

([3]) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Setembro de 2014 (http://dre.pt/pdfgratisac/2014/32210.pdf), págs. 479 a 481, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d662f20e0f2496b180257c7b00565de5?OpenDocument.

([4]) Acórdão publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Maio de 2011 (http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32240.pdf), págs. 1868 a 1869, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2ebf4c36c5b68b16802577f5005ae091?OpenDocument.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. Legalidade da decisão de aplicação de coimas. Prescrição.

Sumário:

I — A impugnação judicial não é o meio próprio para aquele que foi chamado a responder subsidiariamente por coimas fiscais aplicadas à sociedade originária devedora de que foi gerente vir discutir a legalidade da decisão que aplicou aquelas coimas, sendo que essa discussão apenas poderia ter lugar, como tem vindo a sustentar este Supremo Tribunal Administrativo, em oposição à execução fiscal.

II — A prescrição da obrigação tributária não constitui causa de pedir do pedido de anulação da liquidação que lhe deu origem, apenas podendo ser conhecida em sede de impugnação judicial incidentalmente, como motivo de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

III — Esse conhecimento apenas deve ocorrer caso o processo forneça todos os elementos que permitam uma decisão segura sobre a matéria.

Processo n.º 639/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……...
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 6/08.1BEBJA

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Tributário de Beja, que, julgando a impugnação judicial deduzida por A…… contra as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos anos de 1996 a 2001 e coimas fiscais respeitantes aos anos de 1998 e 1999, proferiu a seguinte decisão: «*Pelo exposto, reconhece-se a prescrição do tributo liquidado relativamente aos exercícios de 1996, 1997 e 1998 assim como as coimas referentes a 1998 e 1999 em consequência do que deve a execução ser extinta nessa parte, e mantê-la quanto ao tributo liquidado relativamente aos exercícios de 1999 e 2000*».

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos, e a Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«*I. As dívidas dos autos reportam-se liquidações de IVA dos anos de 1996 a 2001 e coimas fiscais de 1998 e 1999.*

II. O tribunal declarou prescritas, ao abrigo do artigo 34.º do Código de Processo Tributário (CPT) as dívidas de imposto dos anos de 1996, 1997 e 1998, bem como as coimas.

III. O presente recurso incide sobre a declaração de prescrição das dívidas de imposto de 1996 e 1997, bem como das coimas.

IV. No que diz respeito às dívidas de imposto, o início do respectivo prazo de prescrição situa-se, respectivamente em, 1-01-1997, 01-01-1998, nos termos do artigo 34.º do CPT.

V. Com a instauração da execução fiscal em 18-07-2000 operou-se a interrupção do prazo prescricional (n.º 3 do artigo 34.º do CPT).

VI. A citação pessoal do Revertido ocorreu em 28-10-2007.

VII. Ao aplicar-se o regime previsto no artigo 34.º do CPT, o prazo de prescrição, sem qualquer facto interruptivo ocorreria em 01-01-2007 e 01-01-2008, para os impostos respectivamente de 1996 e 1997.

VIII. Atendendo a que o processo esteve parado por um período de tempo superior a um ano, a interrupção da prescrição degradou-se em suspensão, ou seja, deveria a sentença ter considerado, na contagem do prazo de prescrição, o ano de suspensão, que tem de ser somado o prazo de prescrição de dez anos.

IX. E é precisamente neste segmento que a sentença padece de erro de julgamento, na medida em apenas considerou o prazo de dez anos sem adicionar o ano de suspensão do prazo, entre 18-07-2000 e 18-07-2001.

X. O que faz toda a diferença no presente caso, já que, com o ano de suspensão, o referido prazo de onze anos ocorreria em 01-01-2008 e 01-01-2009, para os impostos respectivamente de 1996, 1997.

XI. Ora, constando do probatório que o impugnante foi citado para a reversão em 28-10-2007, é manifesto que a prescrição não se verificou quanto às dívidas de 1996 e 1997.

XII. E nem se invoque o artigo 48.º n.º 3 da LGT dizendo que o impugnante foi citado após o 5.º ano posterior à liquidação, uma vez que tal preceito não tem aqui aplicação, a partir do momento em que a sentença decidiu aqui aplicar o regime de prescrição previsto no CPT.

XIII. Quanto à questão da declaração de prescrição das coimas, não se irá aqui discutir se as mesmas estão ou não prescritas.

XIV.O erro de julgamento em que a douta sentença aqui incorreu prende-se com o facto de ter apreciado a prescrição da coimas em sede de impugnação judicial, quando não o podia ter feito, pois a impugnação judicial não é o meio adequado para apreciar a prescrição das coimas.

XV. Embora seja pacífico que a prescrição não constitui um vício ou erro do acto de liquidação, admite-se o seu conhecimento em sede de impugnação judicial, tendo em vista julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, a fim de obviar a que se julgue legal uma liquidação que não pode ser já exigida judicialmente.

XVI. Trata-se no entanto da prescrição da dívida subjacente à liquidação de imposto, cuja legalidade é passível de apreciação em impugnação judicial.

XVII. Ora, não podendo em sede de impugnação judicial ser apreciada a legalidade da decisão de aplicação de uma coima (sindicável através de recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT), por maioria de razão também não se pode admitir a apreciação da sua prescrição neste sede.

XVIII. Em conclusão, ao julgar prescritas as dívidas de imposto referentes aos anos de 1996 e 1997, violou a douta sentença o disposto no artigo 34.º do CPT e, ao ter apreciado e declarado a prescrição das coimas em sede de impugnação judicial, violou o [art.] *99.º do CPPT*

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V. Exas. se dignem julgar PROCEDENTE o presente recurso, por totalmente provado e em consequência ser a douta sentença ora recorrida, revogada e substituída por douto Acórdão que julgue improcedente a presente oposição [(1)]*, tudo com as devidas e legais consequências*».

1.3 O Recorrido contra-alegou, formulando conclusões do seguinte teor: «

A. O Tribunal a quo *declarou, e bem, prescritas as dívidas de imposto IVA dos anos 1996 e 1997, bem como as coimas de 1998 e 1999.*

B. Porém, o Tribunal a quo *fundamentou a prescrição das dívidas de imposto IVA dos anos 1996 e 1997 em razão da aplicação do regime previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário, quando deveria ter concluído pela aplicação do regime contemplado pela Lei Geral Tributária, mormente atento ao disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou aquela última, que, por sua vez, nos remete para o artigo 297.º do Código Civil.*

C. Consequentemente e uma vez que em razão da lei antiga não estava a decorrer um prazo mais curto, o Tribunal a quo *só poderia ter fundamentado a sua decisão com a aplicação do regime contemplado pela Lei Geral Tributária, a qual entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1999 e que previa um prazo de prescrição de 8 anos.*

D. A citação do impugnante só ocorreu em 28 de Outubro de 2007, pelo que já encontravam prescritas as dívidas de imposto IVA dos anos 1996 e 1997.

*E. Não obstante, qualquer efeito interruptivo ao prazo de prescrição dos tributos de IVA de 1996 e 1997, ocorreu já na vigência da LGT – o processo de execução fiscal foi instaurado no decurso do ano de 2000, tendo a citação do Impugnante ocorrido em finais de 2007 – pelo que a sua eficácia em relação ao responsável subsidiário fica subordinada à verificação da condição de que depende o n.º 3 do artigo 48.º da LGT, tal seja, "*a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação*".*

*F. Quanto à declaração de prescrição das coimas suscitada pela Fazenda Pública em sede de recurso, sempre se dirá que "*Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade*", nos termos do disposto no artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, sendo pacífico que a prescrição não constitui um vício ou erro do acto de liquidação, pelo que se admite o seu conhecimento em sede impugnação judicial.*

G. Outrossim, incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes e apenas destas, sem prejuízo de a Lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras prioritariamente, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi *da alínea e) do artigo 2.º do CPPT.*

H. Pelo exposto, quanto à declaração de prescrição das coimas de 1998 e 1999 devem manter-se todos os fundamentos e decisões que constam na sentença recorrida e que não mereceram qualquer contestação por parte da Fazenda Pública.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicável, requer-se que V. Ex.as se dignem a julgar totalmente procedente o presente recurso, por provado e, consequentemente, ser a douta sentença recorrida revogada e substituída por douto acórdão que fundamente a prescrição das dívidas de imposto IVA dos anos 1996 e 1997 em razão da aplicação do regime contemplado pela Lei Geral Tributária, considerando ainda inoponível ao Impugnante qualquer efeito interruptivo. Roga-se ainda que o Acórdão a proferir mantenha a prescrição das coimas de 1998 e 1999, mormente atendendo a todos os factos e fundamentos que constam da sentença recorrida, os quais, aliás, não merecerem qualquer contestação».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu o parecer que se passa a reproduzir na íntegra: «

1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 167 a 170, que julgou parcialmente procedente a acção de impugnação judicial apresentada contra as liquidações de IVA dos anos de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, e julgou verificada a prescrição do imposto de IVA relativo aos anos de 1996, 1997 e 1998, assim como as coimas referentes a 1998 e 1999, determinando a extinção da execução fiscal nessa parte.

Entende a Recorrente Fazenda Pública que a sentença padece do erro de julgamento, por ao declarar prescritas as obrigações tributárias não ter tido em consideração o período de suspensão em que o processo esteve parado por mais de um ano.

Considera igualmente a Recorrente que a sentença recorrida padece do vício de erro de julgamento por ter apreciado a prescrição das coimas em sede de impugnação judicial, já que no seu entendimento lhe estava vedado conhecer da mesma, por não ser este o meio processual próprio para conhecer de tal questão.

2. Para se decidir pela procedência parcial da acção a Mma. Juiz [do Tribunal] *"a quo" deu como assente a seguinte factualidade:*

a) A sociedade "B……., Lda." apresentou declaração de início de actividade a partir de 21/06/1995, tendo sido cessada oficiosamente em 31/12/2001;

b) Durante o período assinalado em a) aquela sociedade não apresentou quaisquer declarações de IVA;

c) Em 22/01/2000 foram emitidas pela AT liquidações oficiosas de IVA referentes aos anos de 1996 e 1997, no valor de € 1.496,39 euros, cada uma;

d) Em 15/01/2002 foram emitidas pela AT liquidações oficiosas de IVA referentes aos anos de 1998 e 1999, no valor de € 1.496,39 euros, cada uma;

e) Em 11/06/2003 foi emitida pela AT liquidação oficiosa de IVA referente ao ano de 2000, no valor de € 1.496,39 euros;

f) Em 28/11/2003 foi emitida pela AT liquidação oficiosa de IVA referente ao ano de 2001, no valor de € 1.496,39 euros;

g) As referidas liquidações de IVA não foram pagas, tendo sido extraídas certidões de dívida que deram origem a outros tantos processos de execução fiscal instaurados contra a sociedade "B……., Lda.", os quais foram todos apensados;

h) Pela falta de entrega das declarações de IVA foram aplicadas à sociedade "B……. Lda." coimas no valor de € 257,30 e € 469,50, as quais não foram pagas, tendo sido extraídas certidões de dívida em 21/05/2004 e 30/12/2004, que deram origem a processos de execução fiscal contra a mesma sociedade e apensos aos demais processos;

i) No âmbito das execuções fiscais instauradas com base nas certidões de dívida referidas nas alíneas anteriores e com base na inexistência de bens conhecidos à sociedade "B……., Lda." foi proferido despacho de reversão contra A……., na qualidade de responsável subsidiário, o qual foi citado em 28/10/2007;

j) O processo de execução fiscal principal e apensos estiveram parados por causa não imputável à executada no período de 18/07/2000 a 17/09/2007.

3. Na sentença recorrida a Mma. Juiz [do Tribunal] *"a quo" elegeu como questões decidendas a prescrição das dívidas fiscais e a errónea qualificação da matéria tributável.*

Com o fundamento de que a prescrição é de conhecimento oficioso, a Mma. Juiz [do Tribunal] *"a quo" decidiu conhecer da mesma. E pese embora se tenha deparado com vários regimes legais aplicáveis e colocado a questão sobre qual seria o aplicável, a sentença não é clara sobre qual dos regimes legais se entendeu aplicável. De todas as formas considerou-se que em relação às dívidas de IVA dos anos de 1996 e 1997 a instauração da execução fiscal em 30/06/2000 tinha interrompido a prescrição, mas como o processo esteve parado no período de 18/07/2000 a 17/09/2007, considerou-se que à data de 03/01/2008, data em que foi apresentada a impugnação, já tais dívidas se encontravam prescritas pelo decurso do prazo legal de 10 anos.*

Resulta, assim, que a Mma. Juiz [do Tribunal] *"a quo" considerou aplicável ao caso o regime legal previsto no Código de Processo Tributário.*

Quanto às demais dívidas considerou a Mma. Juiz aplicável o regime legal da Lei Geral Tributária.

Quanto à dívida relativa ao IVA de 1998 considerou a Mma. Juiz que à data da citação do impugnante e aqui recorrido – 28/10/2007 –, já havia decorrido o prazo de 8 anos previsto no artigo 48.º da Lei Geral Tributária.

Já no que respeita às coimas, entendeu a Mma. Juiz [do Tribunal] *"a quo" que reportando-se as infracções aos anos de 1998 e 1999, à data em que foram extraídas as certidões de dívida – 21/05/2004 e 30/12/2004 –, já tinha decorrido o prazo de cinco anos do respectivo procedimento previsto no artigo 35.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário. Entendeu assim e à míngua de elementos sobre a ocorrência de eventuais factos interruptivos ou suspensivos, que "a responsabilidade contra-ordenacional da sociedade então arguida quanto aos factos que lhe são imputados através de tais condenações mostra-se extinta por prescrição do respectivo procedimento decorridos que foram mais do que 5 anos desde a infracção até à certidão de dívida".*

Concluiu-se, assim, na sentença recorrida que «reconhece o tribunal a prescrição das quantias em cobrança relativas a IVA dos anos de 1996, 1997, 1998 e as coimas».

4. A questão que importa apreciar consiste em saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao declarar prescritas as dívidas de IVA relativas aos anos de 1996, 1997 e 1998 e as dívidas relativas às coimas.

O STA tem vindo a considerar que apesar de a prescrição da dívida resultante do acto tributário de liquidação não constituir vício invalidante desse acto e por isso não servir de fundamento à respectiva impugnação, não há obstáculo a que, incidentalmente, a prescrição possa ser apreciada, desde que do processo constem todos os elementos pertinentes, para efeito de se determinar se aquela ocorreu e constitui causa de inutilidade da lide impugnatória, uma vez que, em casos deste tipo, o impugnante deixa de ter qualquer interesse na anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto impugnado, pois, mesmo sem esta anulação ou declaração, não poderá ser obrigado a pagar coercivamente a quantia pecuniária que é objecto do acto impugnado (cfr. neste sentido os acórdãos do STA de 01/10/2003, recurso n.º 01848/02, de 02/05/2012, recurso n.º 01174/11 e de 18/06/2013, recurso n.º 01279/12).

Importa, assim, verificar se o processo contém todos os elementos que permitam apreciar a prescrição das obrigações tributárias e das coimas.

Estando em causa liquidações de IVA dos anos de 1996, 1997 e 1998, mostra-se aplicável o Código de Processo Tributário, que no seu artigo 35.º previa um prazo de prescrição de 10 anos.

Todavia em 1 de Janeiro de 1999 entrou em vigor a LGT que no seu artigo 48.º, n.º 1, prevê um prazo de prescrição de 8 anos. E de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 297.º do Código Civil, a lei que estabelecer um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior, (que é o presente caso), é aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

Atentas tais considerações legais, temos que em 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da LGT, faltavam decorrer em relação às dívidas de IVA dos anos de 1996, 1997 e 1998, 8 anos, 9 anos e 10 anos, respectivamente. Com efeito e até 1 de Janeiro de 1999 não consta que tenha ocorrido qualquer facto interruptivo previsto no artigo 34.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário.

Assim sendo e uma vez que o tempo que faltava decorrer à luz da lei antiga em cada um dos casos não era inferior ao prazo previsto na lei nova, aplica-se o prazo de 8 anos previsto na Lei Geral Tributária.

Tal prazo e caso não se tenha verificado qualquer facto interruptivo ou suspensivo da prescrição terminaria em 31/12/2006.

Atenta a matéria de facto dada como assente na sentença recorrida, resulta igualmente que até essa data não se verificou qualquer facto interruptivo ou suspensivo da prescrição à luz do disposto no artigo 49.º da Lei Geral Tributária. Na verdade, este preceito legal, ao contrário do disposto no n.º 3 do artigo 34.º do CPT, não prevê a instauração da execução como facto interruptivo.

Com efeito, o único facto interruptivo ocorreu com a citação do Recorrente em 28/10/2007, altura em que já haviam decorrido o prazo de prescrição supra mencionado.

O facto de o processo de execução fiscal principal e apensos terem estado parados por causa não imputável à executada originária no período de 18/07/2000 a 17/09/2007, não assume qualquer relevância neste caso, uma vez que o prazo de prescrição nunca sofreu qualquer interrupção. Ou seja, a hipótese de norma inserta no n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à revogação operada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, no sentido de que «a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação», só releva se tiver ocorrido qualquer facto interruptivo previsto no n.º 1 do mesmo preceito legal. Não havendo notícia de ter ocorrido qualquer desses factos interruptivos e estando o prazo de prescrição a decorrer, não se mostra aplicável a previsão do n.º 2, que visa pôr termo aos efeitos desse facto interruptivo.

Conclui-se, assim, que as dívidas relativas ao IVA de 1996, 1997 e 1998 estavam efectivamente prescritas à data em que o recorrido foi citado para os termos da execução fiscal, o que constitui causa de inutilidade da lide nesta parte.

E no que respeita às dívidas de coimas?

Como se alcança da sentença recorrida é manifesto o erro em que incorre a Mma. Juiz [do Tribunal] *"a quo", pois confunde prescrição do procedimento contra-ordenacional com prescrição da coima, o que são coisas substancialmente diferentes.*

Na sentença recorrida não consta em que data as decisões de aplicação de coima se tomaram definitivas ou caso decidido. Apenas consta que em 21/05/2004 e 30/12/2004 foram extraídas certidões para execução das coimas. Sendo certo que a extracção das certidões ocorre após aquelas decisões sancionatórias constituírem caso decidido ou resolvido (ou seja insusceptível de recurso para o tribunal tributário), podemos admitir que as decisões foram proferidas no decurso do ano de 2004. Considerando que o prazo de prescrição das coimas é de cinco anos - art. 34.º do RGIT (o mesmo prazo era previsto na LGT e no CPT), então temos que concluir que não se verifica a sua prescrição, ou pelo menos o processo não contém elementos que permitam ao julgador conhecer de tal questão. E como se deixou supra referido, a prescrição não é fundamento da impugnação, só devendo ser conhecida como causa de inutilidade da lide e se o processo contiver todos os elementos de facto pertinentes.

Se o processo não contiver tais elementos, não há fundamento legal para o juiz conhecer de tal questão.

Em face do exposto, entendemos que a sentença recorrida deve ser confirmada na parte relativa à declaração de prescrição das dívidas de IVA dos anos de 1996, 1997 e 1998, e consequente inutilidade da lide, nesta parte, ainda que com outra fundamentação, e revogada no que diz respeito à declaração de prescrição das coimas, por o processo não conter os elementos que permitam conhecer de tal questão, julgando-se, assim, parcialmente procedente o recurso interposto pela Fazenda Pública».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento *(i)* quando entendeu conhecer da prescrição de coimas em processo de impugnação judicial (conclusões XIII a XVIII) e *(ii)* quando considerou prescritas as dívidas correspondentes às liquidações de IVA dos anos de 1996 e 1997, impugnadas nos presentes autos (conclusões IV a XII).

*** * ***

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja deu como provados os seguintes factos, que ora submetemos a alíneas: «

A) A sociedade comercial "B……., Lda." declarou início de actividade a partir de 21/06/1995.

B) A sociedade em questão tinha como sócios e gerentes a essa data A……. e C…….

C) Em 23/05/2000 foram extraídas certidões de dívida contra a sociedade em questão e nelas sendo mencionado ser devedora à Fazenda Nacional de 1.496,39 € relativo a IVA a cada um dos anos de 1998 e 1997, as quais haviam sido liquidadas em 22/01/2000.

D) Em 12/04/2002 foram extraídas certidões de dívida contra a sociedade em questão e nelas sendo mencionado ser devedora à Fazenda Nacional de 1.496,39 € relativo a IVA de cada um dos anos de 1998 e 1999, as quais haviam sido liquidadas em 15/01/2002.

E) Em 16/09/2003 foi extraída certidão de dívida contra a sociedade em questão e nela sendo mencionado ser devedora à Fazenda Nacional de 1.496,40 € relativo a IVA do ano de 2000, liquidado em 11/06/2003.

F) Em 06/02/2004 foi extraída certidão de dívida contra a sociedade em questão e nela sendo mencionado ser devedora à Fazenda Nacional de 1.496,40 € relativo a IVA do ano de 2001, liquidado em 28/11/2003.

G) Em 21/05/2004 foi extraída certidão de dívida contra a sociedade em questão e nela sendo mencionado ser devedora à Fazenda Nacional de 257,30 € relativo a coima aplicada em processo de contra-ordenação relativo a falta de entrega de declarações ou entrega fora do prazo legal referente ao ano de 1998.

H) Em 30/12/2004 foi extraída certidão de dívida contra a sociedade em questão e nela sendo mencionado ser devedora à Fazenda Nacional de 469,50 € relativo a coima aplicada em processo de contra-ordenação relativo a falta de entrega de declarações ou a sua entrega fora do prazo legal referente ao ano de 1999.

I) Em 30/06/2000 foi instaurada a execução fiscal n.º 2259-00/100817.0 e subsequentemente a ela outras se seguiram (2259-02/100394 em 23/05/2002 e 2259200301505238 em 16/09/2003), tendo sido apensas à primeira, contra a sociedade em questão para cobrança das dívidas mencionadas nas certidões.

J) No âmbito de tal execução foi apurado não serem conhecidos bens penhoráveis à sociedade.

L) Nessa sequência, foram os autos preparados para reversão contra os identificados gerentes da mesma nos períodos a que respeitam as dívidas, identificados como A……. e C…….

M) Assim, foi determinada a sua audição prévia à reversão pelo despacho de 17/09/2007 a qual se consumou relativamente ao aqui impugnante A……. em 18/09/2007.

N) O impugnante exerceu o seu direito de audição.

O) Não obstante, através de despacho de 19/10/2007, foi decidida a reversão dos autos contra o aqui impugnante e determinada a citação em reversão a qual se consumou em 28/10/2007.

P) Em 03/01/2008 apresentou a petição inicial que originou os presentes autos.

Q) De acordo com os registos da DGCI de 10/10/2008 o domicílio fiscal do impugnante situa-se na Urbanização ……., lote ……., ……., em Sines.

R) A sociedade executada originariamente ficou enquadrada no regime normal trimestral de IVA e foi cessada oficiosamente em 31/12/2001.

S) As liquidações de IVA respeitantes aos anos de 1995 a 2001 foram processadas oficiosamente em virtude de não terem sido enviadas pela sociedade as declarações periódicas a que estava obrigada.

T) A sociedade executada não foi citada para as execuções.

U) O processo de execução fiscal esteve parado por causa não imputável à executada entre 18/07/2000 e 17/09/2007».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Na sequência da citação que lhe foi feita em sede de execução fiscal na qualidade de responsável subsidiário pelas dívidas de uma sociedade de que foi gerente, provenientes de IVA e de coimas fiscais, veio A…….. apresentar impugnação judicial invocando o disposto no art. 99.º do CPPT e no art. 22.º, n.º 4 ([2]), da Lei Geral Tributária (LGT). Sucede, porém, que não se limitou a impugnar as liquidações de IVA – respeitantes aos anos de 1996 a 2001 – que deram origem a parte das dívidas exequendas; do mesmo passo e no mesmo articulado, entendeu também impugnar as coimas fiscais que deram origem às restantes dívidas exequendas.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, apreciando essa impugnação judicial, entendeu conhecer oficiosamente da prescrição, quer das obrigações originadas pelas liquidações de IVA, quer das obrigações geradas pelas decisões de aplicação da coima, e decidiu nos seguintes termos: «*Pelo exposto, reconhece-se a prescrição do tributo liquidado relativamente aos exercícios de 1996, 1997 e 1998 assim como as coimas referentes a 1998 e 1999 em consequência do que deve a execução ser extinta nessa parte, e mantê-la quanto ao tributo liquidado relativamente aos exercícios de 1999 e 2000*».

A Fazenda Pública não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, sendo por estas que se determina o objecto e o âmbito do recurso [cfr. os arts. 635.º, n.º 3, e 639.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC) ([3]) e o art. 2.º, alínea e), do CPPT], a Fazenda Pública discorda da sentença apenas em dois segmentos: quanto ao conhecimento da prescrição das coimas em sede de impugnação judicial (conclusões IV a XII) e quanto à declaração da prescrição das obrigações tributárias correspondentes às liquidações respeitantes aos anos de 1996 e 1997, deixando (algo surpreendentemente) de fora do âmbito do recurso a declaração de prescrição respeitante à liquidação do ano de 1998 (conclusões XIII a XVIII).

Daí que tenhamos elegido como questões a apreciar e decidir as de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento *(i)* quando entendeu conhecer da prescrição de coimas em processo de impugnação judicial e *(ii)* quando considerou prescritas as dívidas correspondentes às liquidações de IVA dos anos de 1996 e 1997, impugnadas nos presentes autos.

Antes de avançarmos para a apreciação e decisão dessas questões, recordamos que o meio processual de que o ora Recorrido lançou mão – e que não foi corrigido – foi a impugnação judicial prevista no art. 99.º do CPPT.

A nosso ver, impõe-se esta nota, quer em face do teor da parte decisória da sentença – que nada decidiu quanto às liquidações de IVA impugnadas nem quanto à sorte da impugnação judicial, mas apenas quanto à execução fiscal em que as dívidas que lhes correspondem, bem como as dívidas por coimas, estavam a ser cobradas coercivamente («[…] *em consequência do que deve a execução ser extinta nessa parte* [coimas e liquidações dos anos de 1996, 1997 e 1998]*, e mantê-la quanto ao tributo liquidado relativamente aos exercícios de 1999 e 2000*») –, quer em face do pedido formulado pela Recorrente – de que, sendo provido o recurso, a sentença recorrida seja «*revogada e substituída por douto Acórdão que julgue improcedente a* ***presente oposição***» (negrito nosso).

Ou seja, quer a sentença quer a Recorrente (esta, apenas a espaços) parecem ter olvidado que estamos em sede de impugnação judicial e não de oposição à execução fiscal. Ora, como melhor veremos adiante, são bem distintos o âmbito e os fundamentos de um e outro meio processual, previstos, respectivamente, nos arts. 99.º e 204.º do CPPT.

2.2.2 DO CONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO DAS COIMAS EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL PREVISTA NO art. 99.º DO CPPT

Desde logo, cumpre ter presente que o meio processual adequado para discutir a legalidade das decisões administrativas de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria tributária, não é a impugnação judicial prevista no art. 99.º do CPPT, meio processual que será de utilizar quando o acto contra o qual se pretenda reagir seja um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação e, relativamente a actos de outro tipo, quando a lei utilizar o termo «*impugnação*» para designar o meio processual próprio ([4]).

O meio processual em que deve ser discutida a legalidade das decisões administrativas de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria tributária é o recurso judicial de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias, que, não estando previsto expressamente no elenco do n.º 1 do art. 97.º do CPPT como um dos tipos de processo judicial tributário ([5]), deve contudo considerar-se abrangido pela alínea q) do mesmo preceito, pois está hoje previsto em diploma próprio, do qual consta toda a

regulamentação relativa aos processos contra-ordenacionais, qual seja o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Assim, para discutir a legalidade da decisão de aplicação da coima, nunca o ora Recorrido poderia recorrer à impugnação judicial prevista nos arts. 97.º, n.º 1, alínea a), e 99.º do CPPT, sendo que o meio processual adequado para esse efeito é o recurso da decisão de aplicação da coima previsto no art. 80.º do RGIT.

É certo que as coimas estão a ser exigidas ao ora Recorrido na qualidade de responsável subsidiário [cfr. alíneas G) a O) dos factos provados], pelo que ao mesmo não terá sido facultada a possibilidade de se defender no processo contra-ordenacional. Na verdade, só a entidade condenada no pagamento das coimas terá legitimidade para interpor recurso das mesmas, como resulta do disposto no art. 59.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável *ex vi* do art. 3.º, alínea b), do RGIT.

Assim, e a dar-se como admissível a responsabilidade subsidiária por coimas e a possibilidade da efectivação dessa responsabilidade mediante reversão efectuada em processo de execução fiscal ([6]), sempre haveria de admitir-se que o responsável subsidiário pudesse ainda, em sede de oposição à execução fiscal, defender-se nos mesmos termos que o arguido, como tem vindo a afirmar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo ([7]), como modo de assegurar a tutela jurisdicional efectiva, consagrada no art. 20.º da CRP ([8]).

Seja como for, as únicas formas processuais por que o ora Recorrido poderia reagir contenciosamente contra a decisão de aplicação das coimas seriam o recurso judicial, previsto no art. 80.º do RGIT, ou a oposição à execução fiscal, prevista no art. 204.º do CPPT; nunca a impugnação judicial ([9]).

O pedido que o ora Recorrido formulou na petição inicial, de anulação das decisões de aplicação da coima ([10]), não é adequado à impugnação judicial, que foi o meio processual por ele escolhido.

Verifica-se, pois, a inadequação do meio processual, a determinar o erro na forma do processo ([11]). Porque esse erro é parcial – não há dúvidas quanto à propriedade do meio relativamente ao pedido de anulação das liquidações de IVA também formulado na petição inicial –, fica excluída a possibilidade de sanação da nulidade mediante convolação, prevista no art. 97.º, n.º 3, da LGT, e no n.º 4 do art. 98.º do CPPT, e há que dar sem efeito o pedido de anulação das coimas, prosseguindo o processo apenas para conhecimento do pedido de anulação das liquidações de IVA, mediante aplicação analógica da solução prevista no art. 186.º, n.º 4, do Código de Processo Civil ([12]).

Assim, porque nunca poderia conhecer-se da legalidade das decisões que aplicaram as coimas que estão a ser exigidas ao ora Recorrido na presente impugnação judicial, também nunca poderia conhecer-se da prescrição das mesmas nesta sede.

Tem, pois, o recurso jurisdicional de ser provido na parte em que atacou a sentença com esse fundamento.

*

2.2.2 DA PRESCRIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS SUBJACENTES ÀS LIQUIDAÇÕES IMPUGNADAS

A sentença recorrida, entendeu conhecer oficiosamente da prescrição das dívidas correspondentes às liquidações impugnadas dos anos de 1996, 1997 e 1998.

Antes do mais, cumpre relembrar que, porque estamos em sede de impugnação judicial, a prescrição da obrigação tributária nunca poderá constituir causa de pedir do pedido de anulação da liquidação, mas poderá apenas ser conhecida, incidentalmente, como motivo de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide: no caso de a obrigação tributária não estar ainda solvida e de ser inquestionável o decurso do prazo da respectiva prescrição, a AT, ainda que a impugnação seja julgada improcedente, não poderá instaurar execução com vista à cobrança da dívida correspondente, bem como deverá oficiosamente declarar extinta a execução (cfr. art. 175.º do CPPT), caso esta tenha já sido instaurada; assim, apesar de a prescrição não poder constituir fundamento de impugnação judicial da liquidação, a jurisprudência tem vindo a admitir que pode ser apreciada nessa sede, mesmo oficiosamente, como motivo da inutilidade superveniente da lide: verificada a prescrição da obrigação tributária, que determina a inexigibilidade da correspondente dívida, com a consequente impossibilidade de cobrança coerciva, a impugnação judicial em que se visa apenas a apreciação da legalidade da liquidação que lhe deu origem deixa de ter utilidade; nesse circunstancialismo, deve extinguir-se a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, alínea *e)*, do CPC ([13]).

Cumpre também ter presente que a prescrição da obrigação tributária em sede de impugnação judicial apenas deve ser conhecida, como causa da eventual inutilidade superveniente da lide, nos casos em que o processo forneça todos os elementos que permitam uma decisão segura quanto àquela questão, designadamente, quando do processo constem todos os elementos que permitam atender a possíveis causas de interrupção e suspensão da prescrição, que poderão ter ocorrido noutros processos administrativos ou contenciosos ([14]).

Tendo presente esta doutrina, duas conclusões se impõem: primeira, que a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja se deveria ter ficado pela declaração da inutilidade superve-

niente quanto às liquidações relativamente às quais considerou as respectivas obrigações prescritas; segunda, que os elementos constantes do processo não permitem concluir seguramente pela prescrição das obrigações tributárias correspondentes às liquidações impugnadas. Vejamos:

Estão em causa apenas as liquidações de IVA dos anos de 1996 e 1997, pois a Recorrente apenas se insurgiu relativamente à declaração de prescrição das obrigações que correspondem a esses actos tributários (deixando fora do âmbito do recurso o IVA do ano de 1998). Nesses anos, estava em vigor o Código de Processo Tributário (CPT) ([15]), que, nos termos do respectivo art. 34.º, n.º 1, fixava em 10 anos o prazo da prescrição das obrigações tributárias. No entanto, em 1 de Janeiro de 1999, com a entrada em vigor da LGT ([16]), aquele prazo foi encurtado para 8 anos, nos termos do art. 48.º, n.º 1, daquela Lei.

Assim, antes do mais, cumpre indagar qual o prazo de prescrição aplicável.

Para decidir a questão da sucessão das leis no tempo, impõe-se observar o disposto no art. 297.º, n.º 1 do Código Civil (CC) ([17]), disposição legal que a jurisprudência sempre entendeu como aplicável na determinação do prazo de prescrição no caso de sucessão de leis reguladoras do prazo no tempo ([18]) e que o art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT, consagrou expressamente como aplicável ao novo prazo de prescrição nela consagrado. O que significa que cumpre averiguar se à data em que entrou em vigor a LGT, que encurtou o prazo de prescrição, faltava menos tempo para o prazo se completar à luz da lei antiga: se à data em que entrou em vigor a LGT (1 de Janeiro de 1999) faltava menos de 8 anos para se completar o prazo prescricional contado nos termos do CPT (dito de outro modo, se, nessa data, estavam já decorridos mais de 2 anos do prazo de prescrição), será esse o prazo aplicável; se faltava ainda 8 anos ou mais (ou seja, se, nessa data, apenas estavam decorridos 2 anos ou menos do prazo prescricional), então o prazo a aplicar será o da LGT. Vejamos:

O prazo de prescrição de 10 anos do CPT conta-se desde 1 de Janeiro de 1997, para a dívida de 1996 (cfr. art. 34.º, n.º 2, do CPT). Assim, a questão não suscita dificuldades: porque o início do prazo se situa em 1 de Janeiro de 1997, em 1 de Janeiro de 1999 não poderiam ter decorrido mais de 2 anos do prazo prescricional, motivo por que há que lhes aplicar o prazo de prescrição de 8 anos previsto na LGT, contado a partir daquela data. O mesmo raciocínio se aplica, *mutatis mutandis*, à liquidação de 1997, sendo que relativamente a esta em 1 de Janeiro de 1999 nunca poderia ter decorrido mais de um ano do prazo prescricional.

Estabelecido que está que o prazo de prescrição aplicável é o de 8 anos previsto no art. 48.º, n.º 1, da LGT, a prescrição das obrigações tributárias em causa, na ausência de causas de interrupção ou de suspensão, verificar-se-ia em 31 de Dezembro de 2006, como bem assinalou o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer.

No entanto, não há a certeza de que não tenha ocorrido causa alguma de suspensão ou de interrupção (cfr. art. 49.º, n.º 1, da LGT, devendo levar-se em conta que, até à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, havia que relevar as diversas causas de interrupção que se fossem sucedendo), pois a factualidade que foi dada como assente nada regista a esse propósito, com excepção da citação.

Ora, como deixámos dito, em sede de impugnação judicial só deverá conhecer-se incidentalmente da prescrição, como causa de inutilidade superveniente, nos casos em que do processo constem todos os elementos que permitam uma decisão segura quanto àquela questão, designadamente, se do processo constarem todos os elementos que permitam estabelecer se há ou não que atender a possíveis causas de interrupção e suspensão da prescrição, que poderão ter ocorrido noutros processos administrativos ou contenciosos. Ora, nada nos permite afirmar que não tenham ocorrido factos susceptíveis de interromper ou suspender o prazo da prescrição.

Assim sendo, não pode afirmar-se, desde já, a ocorrência da causa determinante da questionada inutilidade superveniente da lide da presente impugnação.

Note-se, finalmente, que se realmente se verificou a prescrição, nada obsta a que a questão seja conhecida, oficiosamente ou a requerimento do ora Recorrido, que poderá suscitar a questão em sede executiva.

Assim, embora por razões bem diversas das invocadas pela Recorrente, o recurso também merece provimento no que respeita ao julgamento da prescrição, reiterando-se que o conhecimento da prescrição da obrigação tributária em sede de impugnação judicial só deve ocorrer incidentalmente e como causa da inutilidade superveniente da lide.

Em consequência, revogando-se a declaração de prescrição constante da sentença recorrida, os autos deverão regressar à 1.ª instância, para aí se apreciar da legalidade das liquidações de IVA dos anos de 1996 e 1997.

*

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A impugnação judicial não é o meio próprio para aquele que foi chamado a responder subsidiariamente por coimas fiscais aplicadas à sociedade originária devedora de que foi gerente vir discutir a legalidade da decisão que aplicou aquelas coimas, sendo que essa discussão apenas poderia ter lugar, como tem vindo a sustentar este Supremo Tribunal Administrativo, em oposição à execução fiscal.

II - A prescrição da obrigação tributária não constitui causa de pedir do pedido de anulação da liquidação que lhe deu origem, apenas podendo ser conhecida em sede de impugnação judicial incidentalmente, como motivo de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

III - Esse conhecimento apenas deve ocorrer caso o processo forneça todos os elementos que permitam uma decisão segura sobre a matéria.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso e, consequentemente,

a) revogar a sentença recorrida na parte respeitante às coimas e julgar verificado o erro na forma do processo no que respeita ao pedido de anulação das coimas aplicadas, declarando a nulidade do processo nessa parte;

b) revogar a sentença na restante parte recorrida, que respeita às liquidações de IVA dos anos de 1996 e 1997, e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância para aí ser conhecida a legalidade desses actos tributários em face dos fundamentos invocados na petição inicial.

Custas pelo Recorrido.

*

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia — Casimiro Gonçalves.*

([1]) *Apesar de a Recorrente se referir a oposição, o meio processual em causa é uma impugnação judicial.*

([2]) *«As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».*

([3]) *Código de Processo Civil aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto. Os artigos referidos que correspondem, respectivamente, aos arts. 684.º, n.º 3, e 685.º-A, n.º 1, na anterior redacção do Código.*

([4]) *Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 2 ao art. 99.º, pág. 107.*

([5]) *Ao contrário do que sucedia no Código de Processo Tributário, onde constava da previsão do art. 118.º, n.º 2, alínea c).*

([6]) *E vão nesse sentido as mais recentes decisões do Tribunal Constitucional. Cfr. o acórdão de 3 de Outubro de 2011 do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, proferido no processo, n.º 206/10, que julgou não ser inconstitucional a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, disponível em* http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110437.html.

([7]) *Cfr. os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

*de 14 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 64/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (*http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf), págs. 592 a 596, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/46d3dc0d43a922878025770a005609da?OpenDocument;

de 8 de Setembro de 2010, proferido no processo com o n.º 186/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 1 de Abril de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32230.pdf), págs. 1285 a 1291, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0867f0e42db864b4802577a00033b4dc?OpenDocument;

de 19 de Janeiro de 2011, proferido no processo com o n.º 775/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Agosto de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf) págs. 112 a 116, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0b76436fa5fcddba80257824003a2e81?OpenDocument;

*de 13 de Abril de 2011, proferido no processo n.º 87/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Janeiro de 2012 (*http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32220.pdf), págs. 620 a 624, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7d2623f91cd3fb9380257872004b2bf3?OpenDocument.

([8]) *JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., II volume, anotação 18 e) ao art. 97.º, págs. 57/58*

([9]) *Sobre a questão, desenvolvidamente, o citado acórdão de 13 de Abril de 2011, proferido no processo n.º 87/11.*

([10]) *Pese embora na petição inicial o pedido tenha sido formulado em termos genéricos – «deverá a presente impugnação ser julgada provada e procedente» –, afigura-se-nos que será esta interpretação a dar ao mesmo.*

([11]) *Como é sabido, o erro na forma do processo afere-se pelo pedido formulado.*

([12]) *Sobre o erro parcial na forma do processo e suas consequências, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., II volume, nota 10 e) ao art. 98.º, págs. 92/93.*

([13]) *Neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Áreas Editora, 2.ª edição, págs. 23 a 25.*

([14]) *Ibidem.*

([15]) *Cfr. art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154/91, de 17 de Abril, diploma que aprovou o CPT.*

([16]) *Cfr. art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT.*

([17]) *«A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».*

([18]) *Com interesse, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., págs. 87 a 98. e DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita Editora, 4.ª edição, anotação 1 ao art. 5.º do diploma da aprovação, págs. 47/48.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Processo n.º 690/14-30.
Recorrentes: Ministério das Finanças e A……..., S. A.
Recorridos: Os Mesmos.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. **Relatório**

1. A……., S.A., identificada nos autos, interpôs no Tribunal Tributário de Lisboa, acção de execução de sentença contra o Ministério das Finanças, pedindo que fosse dada execução à sentença proferida por aquele Tribunal em 8 de Outubro de 2012, no âmbito da impugnação judicial nº. 189/07.8BEALM, condenando-se o Ministério das Finanças no pagamento das seguintes quantias:

- EUR 1.044.231,39, a título de imposto e juros compensatórios, resultantes da liquidação adicional de IRC nº. 2006 6420002965, relativa ao ano de 2003, anulada pela sentença exequenda;
- EUR 249.581,61, a título de juros indemnizatórios, incidentes sobre o montante de EUR 1.044.231,39, contabilizados entre 28 de Dezembro de 2006 / 10 de Janeiro de 2007 e 17 de Dezembro de 2012, nos termos do artigo 43º nº. 1 da L.G.T.;
- EUR 46.478,71, a título de juros de mora, incidente sobre o montante de EUR 1.044.231,39, contabilizados entre 18 de Dezembro de 2012 e a presente data (29 de Abril de 2013), bem como dos juros de mora vincendos até integral pagamento, nos termos do artigo 102, nº. 2 da L.G.T.;
- EUR 23.820,70, a título de juros de mora e acrescido pagos a 10 de Janeiro de 2007, no âmbito do processo de execução fiscal nº. 3530200601090895, nos termos do artigo 100º da L.G.T.;
- EUR 56.303,42, a título de indemnização devida pelos prejuízos resultantes da constituição e manutenção da garantia bancária nº. 333.065, prestada no âmbito do processo de execução fiscal nº. 3530200701005294;
- EUR 2.304,00, a título de custas de parte.

2. Naquele Tribunal foi julgada parcialmente verificada a situação de inexecução ilegítima de julgado, pelo que a executada foi condenada, no prazo de trinta dias, ao pagamento à exequente do montante em falta de EUR 2.267,53 e juros indemnizatórios calculados sobre o mesmo e até ao pagamento integral do capital em dívida, tendo sido declarado, quanto ao restante pedido, a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artigo 277º, alínea e) do CPC, aplicável ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT.

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

1. A par do contrato administrativo e do regulamento administrativo, a função administrativa dos órgãos da administração, consubstancia-se na prática actos administrativos e, no que à administração tributária diz respeito, estes podem traduzir-se em actos tributários, ou actos administrativos em matéria tributaria.
2. Certo e que, independentemente da sua natureza, todos os actos por si praticados serão sempre e só actos administrativos.
3. Qualquer decisão judicial que determine a anulação de um acto praticado pela administração tributária, está sempre e necessariamente a anular um acto administrativo.
4. O dever de executar uma decisão judicial que anule tal acto administrativo passa assim, e desde logo, pela necessária constituição da administração, no dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado (artigo 173.º do CPTA).
5. O próprio Supremo Tribunal Administrativo assim o entendeu quando em 23.11.2005 o Pleno da Secção de Contencioso Administrativo afirmou, no acórdão proferido no processo n.º 032377A que "A anulação de um acto administrativo constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado o que passa pratica de todos os actos e operações materiais necessárias a colocar o interessado na situação que teria não fosse a prática do acto anulado o que exige não só a substituição do acto anulado por um acto validamente praticado, mas também a supressão dos efeitos resultantes da pratica do acto ilegal e a eliminação aos actos subsequentes da mesmo" (sublinhado nosso)
6. Desta conceptualização dos actos que consubstanciam a reconstituição da situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, resulta patente que a anulação de um acto administrativo não consubstancia única e exclusivamente o pagamento de uma quantia pecuniária, como da sentença parece resultar.
7. Na verdade, a anulação parcial da liquidação de imposto e juros compensatórios tem como consequência imediata a prática de actos e operações materiais que permitam determinar o quantum correspondente ao valor exacto a restituir a título de imposto.

8. Efectivamente e não resultando expresso no segmento decisório da sentença que apreciou a impugnação judicial, o montante a restituir - até porque, por força das vicissitudes dos impostos, a anulação de uma liquidação de imposto reconduz-se a alteração de um dos elementos que integram a liquidação (seja este a matéria colectável, a taxa de imposto, etc.) - não será configurável que a execução do julgado se reconduza ao pagamento de uma quantia pecuniária, que se mostre certa, líquida e exigível.

9. Donde, necessariamente, o prazo para execução espontânea do julgado, que determinou a anulação parcial da liquidação, será de 90 dias, por força do n.º 1 do artigo 175º do CPTA.

10. A estatuição do n.º 3 do artigo 175º do CPTA apenas terá aplicação quando a sentença anulatória determinar expressamente o quantum a restituir pois que assim se poderá entender que a execução da sentença consistira no pagamento de uma quantia pecuniária.

11. Pese embora entendendo o tribunal a quo que os prazos de execução espontânea são diferentes, consoante estejamos perante a restituição do imposto (30 dias) ou o pagamento de juros indemnizatórios (90 dias), veio este sufragar o entendimento de que os pagamentos efectuados deverão ser imputados inicialmente a juros, e só depois a imposto, por força da interpretação que e conferida ao n.º 4 do artigo 40º da LGT, quando entendido que aquele artigo, por razões de justiça e igualdade, devera ser aplicável tanto no caso de dividas dos contribuintes a administração tributária, como na situação inversa.

12. Este entendimento é em si mesmo contraditório, ia que, se por um lado afirma que a AT deve primeiramente pagar o imposto, uma vez que o prazo de execução espontânea daquele é inferior ao prazo para pagamento de juros, por outro lado afirma que qualquer pagamento concretizado pela AT deve ser inicialmente imputado a juros, e não a imposto.

13. Em termos operacionais, a anulação parcial de uma liquidação implica um acto de reapuramento (re-liquidação) do imposto devido pela contribuinte.

14. A sentença a quo deu como provado que a AT procedeu, em execução da sentença proferida no processo de impugnação, a pagamentos parciais das quantias devidas.

15. De acordo com a imputação efectuada pela AT dos montantes pagos a Exequente, a sentença mostra-se executada desde o dia 10.10.2013, tendo sido concretizada a restituição do imposto e acrescido (1.044. 231,39), dos juros indemnizatórios devidos (273.474,09), da indemnização pela garantia bancária que se mostrou indevida (56. 303,42), e das custas de partes (2.304,00).

16. O tribunal a quo, pretendendo ver aplicável aos pagamentos devidos pela administração tributaria aos contribuintes, em execução de julgados, a norma constante do n.º 4 do artigo 40º da LGT, entendeu que a imputação dos pagamentos, ditos parciais, efectuados pela AT, teriam que respeitar aquele normativo, concluindo assim estar em falta o pagamento do montante de €2.267,53, a titulo de imposto, acrescido de juros indemnizatórios.

17. E, fazendo apelo a regras de interpretação normativa, conclui que o legislador, no n.º 4 do artigo 40º da LGT regulou de forma igualitária e justa o regime de imputação dos pagamentos insuficientes, tanto das dividas do contribuinte para com a administração tributaria, como desta para com os contribuintes.

18. Não pode porem olvidar-se, que para além do artigo 40º da LGT, regulam o regime de imputação dos pagamentos parciais os artigos 89º e 262º, ambos do CPPT.

19. Tais normativos, concretizadores do artigo 40º da LGT, ao materializarem os termos em que devem ser feitas as imputação dos referidos pagamentos parciais, impõem a administração tributária determinadas limitações.

20. Na verdade, o n.º 3 do artigo 262º (para o qual remete o n.º 2 do artigo 89º) "estabelece uma limitação quanto a amortização da dívida de juros de mora, que não poderá exceder metade do valor da amortização da divida de capital, incluindo os juros indemnizatórios" (cf. Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário - 6ª Edição - Vol. IV, pp 230).

21. Quer isto dizer que nas dividas dos contribuintes a administração tributaria, que se subsumam a pagamentos parciais, a imputação dos pagamentos respeitara sempre a regra de que 50% do montante pago e imputado a capital.

22. Na análise conjugada deste quadro normativo, pergunta-se onde estaria a forma igualitária e justa, definida pelo legislador - de acordo com a interpretação veiculada pelo tribunal - ao determinar que nas dividas dos contribuintes à administração haveria um limite mínimo de 50% imputado a capital, sendo que, no caso das dividas da administração aos contribuintes, a imputação começaria necessariamente pelos juros, e só no fim de liquidados os juros seria de imputar os pagamentos parciais a capital?

23. Afigura-se pois que tal interpretação se traduziria numa manifesta desigualdade e injustiça, entre a administração e os contribuintes numa situação em que a AT não age no exercício do seu ius imperium.

24. Logo, a interpretação normativa do artigo 40º da LGT, acolhida pelo tribunal a quo, porque não atendeu ao integral quadro normativo, e se cingiu aquele artigo, não só desatendeu aos seus elementos literal e sistemático (pois que, não atendeu em pleno as normas do CPTT que concretizam aquela norma), como igualmente postergou os elementos racional e teleológico da norma (cujo fim único e regular as dividas dos contribuintes a administração, e não o contrario), quanto necessariamente interpretada em consonância com os artigo 89º e 262º do CPPT.

25. A leitura a fazer deste quadro normativo é pois e necessariamente a de que tais normas se destinam exclusivamente a regular as dívidas dos contribuintes à administração, mas não o inverso.

26. Alias, a leitura preconizada pela jurisprudência, mais não faz do que pôr em causa os princípios da igualdade e da justiça fiscal cuja promoção como aquela bem salientou constitui apanágio na própria LGT e da reforma fiscal por ela assumida.

27. Em suma, não só o prazo de execução espontânea das decisões judiciais que comportem tão só a anulação de actos administrativos (sejam estes tributários ou em matéria tributária) sem indicação expressa de quaisquer quantias a pagar, devera ser o previsto no n.º 1 do artigo 175º do CPTA (90 dias),

28. Mas também que, nos pagamentos efectuados pela administração em execução de sentença, a imputação dos pagamentos não pode ser efectuada nos termos do n.º 4 do artigo 40º da LGT, uma vez que tal comporta uma situação de desigualdade e injustiça.

Termos em que, deve o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, nos termos expostos, assim se fazendo a devida JUSTIÇA.

4. Por seu turno, A……, Lda, veio também interpor recurso para este STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

A) Delimita-se o objecto do presente recurso à análise do direito da Recorrente à percepção de juros de mora à luz dos artigos 43.º, n.º 5, 100.º, 102.º, n.º 2, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT, requerendo-se, em consequência, ao Douto Tribunal ad quem que sancione, aquando da prolação do seu acórdão, o sentido decisório perfilhado pelo Douto Tribunal a quo no que à presente matéria respeita;

B) Considera a Recorrente ter legitimidade para interpor o presente recurso nos termos do artigo 141.º, n.º 1, do CPTA, na medida em que do sentido decisório preconizado pelo Douto Tribunal a quo resulta um prejuízo directo, efectivo, e actual para a sua esfera jurídica de EUR 108.717,09, por referência a 21 de Fevereiro de 2014;

C) Entende a Recorrente que o direito à percepção de juros indemnizatórios - sobre o imposto e juros compensatórios anulados judicialmente entre o seu pagamento indevido e a emissão da respectiva nota de crédito não colide com o direito à percepção de juros de mora - igualmente sobre o imposto e juros compensatórios anulados pelo tribunal entre o termo do prazo de execução voluntária da sentença e a restituição integral do imposto e juros compensatórios,

D) Um contribuinte que tenha obtido ganho de causa, com fundamento em erro imputável aos serviços, em sede de impugnação judicial de liquidação de imposto, tem direito quer a percepção de juros indemnizatórios computados entre o pagamento indevido do imposto e a emissão da respectiva nota de crédito, atento o disposto nos artigos 100º da LGT, na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e 61º n.º 5, do CPPT, quer a percepção de juros de mora entre o termo do prazo de execução voluntária da sentença e a restituição integral do imposto e juros compensatórios, face ao regime dos artigos 43º, n.º 5, na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e 102º, n.º 2, da LGT;

E) O direito ao pagamento dos referidos juros assenta em causas distintas o direito à percepção de juros indemnizatórios deriva do pagamento indevido do imposto (e juros compensatórios) pelo contribuinte, o direito à percepção de juros de mora resulta do atraso imputável à Administração Tributária na execução voluntária de decisão judicial que julgue ilegal a liquidação de imposto;

F) Enquanto o direito ao pagamento de juros indemnizatórios reveste um carácter eminentemente ressarcitório, visando compensar o contribuinte pela privação do imposto indevidamente pago; o direito ao pagamento de juros de mora impõe-se a título punitivo, visando sancionar a Administração Tributária pelo incumprimento do dever de execução das decisões judiciais nos respectivos prazos legais;

G) Perante o exposto, entende a Recorrente padecer o sentido decisório perfilhado pelo Douto Tribunal a quo, no que respeita ao seu direito à percepção de juros de mora, de erro de julgamento, não tendo aquele Douto órgão jurisdicional retirado as devidas consequências das alterações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, ao regime em apreço;

H) Acresce ter o Douto Tribunal a quo estribado a sua posição em entendimento doutrinário, entretanto, atenta a alteração legislativa acima referenciada, modificado;

I) Por outro lado, não resulta da lei em concreto, do regime previsto no artigo 43º da LGT, o qual regula os pressupostos do direito ao pagamento de juros indemnizatórios e de mora - o afastamento do direito à percepção destes últimos sempre que a ilegalidade da prestação tributária assente em erro imputável aos serviços da Administração Tributária e, por conseguinte, igualmente despolete o direito ao recebimento dos primeiros;

J) Uma interpretação do artigo 61º, n.º 5, do CPPT conforme à LGT não se coaduna com a desconsideração do regime ínsita no artigo 43º, n.º 5, da LGT, sempre que se verifique uma situação de erro imputável aos serviços da Administração Tributária;

K) Atenta a superveniência do regime previsto no artigo 43º, n.º 5, da LGT, face ao disposto no artigo 61º, n.º 5, do CPPT, se a intenção do legislador fosse restringir aquele direito (à percepção de juros de mora) aos casos em que a ilegalidade não decorresse de uma situação de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, tê-lo-ia expressamente salvaguardado, atentas inclusive as divergências então já existentes quanto a compatibilização dos dois regimes, o que efectivamente não sucedeu;

L) Sendo certo que, na hipótese de se revelar impossível compatibilizar as referidos regimes (o que, sem conceder, apenas se admite por cautela de patrocínio), o preceituado no artigo 61º, n.º 5, do CPPT, sempre claudicaria perante o disposto no artigo 43º, n.º 5, da LGT, por força do artigo 7º, n.º 2, do CC;

M) Em consequência, mostra-se necessário recalcular os quantitativos legalmente devidos, considerando a Recorrente ter direito ao reembolso de IRC, relativo ao ano de 2003, no montante de EUR 104.229,40, bem como, por referência à presente data (21 de Fevereiro de 2014), à percepção de juros indemnizatórios, no montante de EUR 1.724,78, de juros de mora, no montante de EUR 5.067,96, e, bem assim, dos respectivos juros (indemnizatórios e de mora) vincendos até integral restituição dos quantitativos legalmente devidos, todos contabilizados sobre o montante de IRC em falta (EUR 104.229,40);

N) Subsidiariamente, no cenário desse Douto Tribunal ad quem entender que os juros indemnizatórios e de mora possuem natureza idêntica no que não se concede e apenas se admite por mera cautela de patrocínio -, correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e consequente indisponibilidade da prestação tributária, entende a Recorrente que unia interpretação conforme a LGT exige que os juros indemnizatórios sejam computados até que se complete o prazo de execução espontânea da decisão judicial, devendo, após esse prazo e até integral pagamento, serem devidos juros moratórios;

O) A luz deste entendimento, a Recorrente considera ter direito ao reembolso de IRC, relativa ao ano de 2003 no montante de EUR 78.324,09, bem como, por referência à presente data (21 de Fevereiro de 2014), à percepção de juros de mora vencidos, no montante de EUR 3.808,37, e vincendos até integral restituição dos quantitativos legalmente devidos, contabilizados sobre o montante de IRC em falta (EUR 78.324,08);

P) Por tudo quanto ficou exposto, requer-se ao Douto Tribunal ad quem que, atentos os erros de julgamento acima referidos e evidenciados na sentença recorrida diligencie pela sua revogação, condenando a Administração Tributária no pagamento dos quantitativos supra discriminados, tudo com as demais consequências legais.

Nestes termos e nos demais de Direito que doutamente se suprirão, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que conceda provimento ao presente recurso, considerando por via disso:

i.) Ter a Recorrente legitimidade processual para a sua interposição nos termos do artigo 141º, n.º 1, do CPTA;

ii.) Enfermar a sentença de 17 de Janeiro de 2014, proferida pelo Douto Tribunal a quo de erro de julgamento, com fundamento na incorrecta aplicação dos artigos 43.º, n.º 5, 100º, 102º, n.º2, da LGT, e 61º, n.º 5, do CPPT.

Em consequência, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que condene a Administração Tributária no pagamento à Recorrente de:

i.) IRC, relativo ao ano de 2003, no montante de EUR 104.229,40;

ii.) Juros indemnizatórios, no montante de EUR 1.724,78, vencidos até à presente data (21 de Fevereiro de 2014);

iii.) Juros de mora, no montante de EUR 5.067,96, vencidos até à presente data (21 de Fevereiro de 2014) e, bem assim, de

iv.) Juros indemnizatórios e de mora vincendos até integral restituição dos quantitativos legalmente devidos, tudo com as demais consequências legais.

Subsidiariamente, face aos argumentos acima expostos, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que condene a Administração Tributária no pagamento à Recorrente de:

i.) IRC, relativo ao ano de 2003, no montante de EUR 78.324,09;

ii.) Juros da mora, no montante de EUR 3.808,37, vencidos na presente data (21 de Fevereiro de 2014) e, bem assim, de

iii.) Juros de mora vincendos até integral restituição dos quantitativos legalmente devidos, tudo com as demais consequências legais.

Na medida da procedência do presente recurso, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que condene a Fazenda Pública no pagamento de custas judiciais, tudo com as demais consequências legais.

5. A Fazenda Pública, enquanto entidade recorrida, veio apresentar as suas contra-alegações, bem como requerer a ampliação do âmbito do recurso e concluiu como se segue:

A - RELATIVAS A MATÉRIA DAS CONTRA-ALEGAÇÕES

Pretende a Recorrente ver reconhecido o seu direito a percepção de juros moratórios, entre o termo do prazo de execução espontânea e o pagamento da totalidade da divida tributária, apelando expressamente ao determinado nos artigo 43º, n.º 5, 100º e 102º, n.º 2 da LGT, e ainda no artigo 61.º, n.º 5 do CPPT, sustentando que este direito a juros moratórios, entre o termo do prazo de execução espontânea e a integral restituição do imposto não colide com o direito à percepção de juros indemnizatórios, entre o pagamento indevido, e a emissão da respectiva nota de crédito.

2. A pretensão da R.e não pode merecer acolhimento, pois como já suficientemente reconhecido pela jurisprudência, destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte

pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, estes não serão temporalmente cumuláveis.

3. Assim o reconheceu já o Supremo Tribunal Administrativo, que no processo n.º 1003/08 de 11.02.2009 se pronunciou no sentido de que:

I - Tendo o legislador adoptado a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios na sequência de decisão anulatória de acto de liquidação presumindo o prejuízo patrimonial derivado do privação da quantia paga na sequência de um acto de liquidação ilegal, a interpretação do art. 100.º da LGT conforme a Constituição é a de que nele se reconhece o direito a juros indemnizatórios desde a data em que ocorreu a privação da quantia ilegalmente liquidada e não apenas a contar do termo do prazo de execução da decisão anulatória.

II - O art. 61º n.º 3 do CPPT ao estabelecer como termo inicial da contagem de juros indemnizatórios o momento do pagamento, está em sintonia com o regime da LGT.

III - Não há cumulação de juros moratórios e indemnizatórios relativamente ao mesmo penado de tempo pois não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga.

IV - Resultando dos arts. 100.º da LGT e 61º, n.º 3, do CPPT, que, quando há lugar a juros indemnizatórios, eles cobrem todo o período que vai desde o pagamento indevido até à emissão da nota de crédito, tem de concluir-se que, nessas situações, não haverá lugar a pagamento de juros de mora, pois, se este fosse efectuado ocorreria uma cumulação de relativamente ao mesmo período de privação da quantia paga.

V - Sendo de entender que não pode haver lugar a cumulação de juros indemnizatórios e maratonas relativamente ao mesmo período de tempo a interpretação que permite compatibilizar o regime do art. 100º da LGT, complementado com o do art. 61º do CPPT e o do art. 102º da mesma Lei e a de que quando há lugar a juros indemnizatórios, não tem aplicação o regime dos juros de mora previsto no art. 102º, pois toda a dívida de juros é paga a título de juros indemnizatórios.

VI - Assim, é de interpretar restritivamente o art. 102º, como aplicando-se apenas aos casos em que não há lugar a juros indemnizatórios, isto é, os casos em que a anulação não é motivada por erro imputável aos serviços, pois quando é esta a razão da anulação há sempre lugar a juros indemnizatórios (art. 43º, nº1 da LGT).” (sublinhados nossos)

4. A conclusão a retirar da interpretação vertida naquele acórdão, conjugada com a nova redacção do artigo 43º da LGT, que introduziu o seu n.º 5, outra não será, senão a de que, só fora dos casos em que se conclua pela existência de erro imputável aos serviços (em que não há lugar a juros indemnizatórios com fundamento em erro imputável aos serviços, mas tão só com fundamento no atraso da administração na restituição do tributo), serão devidos juros indemnizatórios, à taxa definida no n.º 10 do artigo 35º da LGT (por remissão do n.º 4 do artigo 37º da mesma LGT), sendo a administração penalizada caso ultrapasse o prazo de execução espontânea da decisão que determinou a anulação da decisão no pagamento de juros moratórios à taxa prevista naquele n.º 5.

5. Nesses casos, face a impossibilidade de cumulação de juros moratórios e indemnizatórios, o cômputo final dos juros indemnizatórios coincidirá com o termo do prazo de execução espontânea, momento a partir do qual se iniciará o cômputo de juros moratórios.

6. Uma vez que na situação que nos ocupa foi entendido existir erro imputável aos serviços, apenas são devidos juros indemnizatórios e não moratórios.

7. Não merece igualmente acolhimento o entendimento, de que o n.º 5 do artigo 43º da LGT estabelece um regime excepcional que assim afasta o entendimento que vem sendo sustentado na jurisprudência do STA.

8. E isto porque a norma em si não regula a relação jurídica de forma oposta à que vinha sendo seguida (pois que já anteriormente eram devidos juros moratórios exactamente nos mesmos moldes que estão definidos), apenas se limitando a concretizar a taxa legal que é de aplicar, nos casos em que sejam devidos juros moratórios.

9. Logo, a introdução do n.º 5 do artigo 43º mais não veio do que definir a taxa aplicável, quando sejam devidos juros moratórios administração tributária (lacuna legal já reconhecida pela jurisprudência, como resulta do Acórdão do Pleno do STA de 24.10.2001 (Recurso n.º 01095/05).

10. A acolher a pretensa da R.e. a taxa de juros a suportar pela AT cifrar-se-ia num juro verdadeiramente usurário e sem paralelo na legislação vigente (note se que a penalização prevista no artigo 44.º da LGT - pela falta de pagamento da prestação tributária por parte dos contribuintes não cumula temporalmente com quaisquer outros juros).

11. A R.e entende, que os juros indemnizatórios assumem carácter ressarcitório, visando compensar a privação do montante indevidamente pago, enquanto que os juros moratórios assumirão um carácter punitivo, visando sancionar a devedora pela demora na restituição das quantias indevidamente pagas.

12. Não tem todavia a R.e razão na sua argumentação, pois como bem entendeu o STA no acórdão de 09.10.2013, proferido no processo n.º 01235/12, referindo-se à impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre juros indemnizatórios, sustentou que “visando estes ressarcir os prejuízos

pela privação da importância indevidamente paga, não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade daquela quantia.

13. Na mesma linha seguia igualmente Jorge Lopes de Sousa, ("Juros nas relações tributarias", in Problemas fundamentais do Direito Tributário, vislis, 1999, pp. 175 a 183, ao reconhecer só haver lugar a juros moratórios nos casos em que não haveria lugar a juros indemnizatórios, assumindo em nota de rodapé que "nestes casos, na medida em que haja juros de mora, não haverá lugar a juros indemnizatórios, pois naturalmente não se poderia justificar uma dupla compensação pela mesma mora".

14. O mesmo será de concluir assim, a contrario, ou seja, havendo lugar a juros indemnizatórios, não haverá lugar a juros moratórios, por tal configurar um duplo ressarcimento pela mesma privação.

15. Na hipótese de o tribunal vir a acolher a pretensão da R.e, de ver reconhecido o seu direito a juros moratórios, valerá igualmente o que aqui ficou dito quanto à impossibilidade da sua cumulação temporal, o que necessariamente determinaria que o computo final dos juros indemnizatórios corresponderia ao último dia do prazo de execução espontânea da decisão judicial, pois que só assim se obviaria à cumulação ilegal de juros indemnizatórios e moratórios.

B - RELATIVAS AO PEDIDO DE AMPLIAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

16. Sustenta a sentença a quo que "o prazo de execução espontânea conta-se a partir do trânsito em julgado da decisão exequente".

17. Reconhece ainda aquele tribunal que a parte da sentença cujo cumprimento envolve operações materiais referentes ao cálculo dos juros indemnizatórios encontra-se salvaguardada pelo prazo de 90 dias definido no n.º 3 do artigo 61º do CPPT.

18. Todavia, e relativamente à dívida tributária, entendeu o tribunal a quo que o prazo de execução espontânea seriam de apenas 30 dias, nos termos do n.º 3 do artigo 175º do CPTA.

19. Esta questão foi já aflorada no recurso jurisdicional apresentado em 21.02.2014, pelo que não será aqui reiterada, pese embora mereça o necessário enquadramento a luz do pedido de ampliação que agora e apresentado, nos seguintes termos:

20. Pretende a R.e que os juros moratórios tenham natureza punitiva - circunstância que fundamentará a eventual decisão de reconhecer o direito a juros indemnizatórios consubstanciando a sua aplicação, um sancionamento da AT pela demora na restituição do tributo.

21. Não será porém de olvidar, que a punição de um agente pela prática de qualquer infracção (nomeadamente omissiva) terá necessariamente por referência a circunstância de este, estando objectivamente em condições de praticar o acto omitido, o não tenha feito.

22. No caso vertente, e sempre aliás que perante a necessidade de execução de um julgado anulatório de acto tributário, só quando objectivamente a AT se encontrasse em condições de executar o julgado, através da prática do, ou dos actos executórios, e o não fizesse, é que poderíamos admitir a possibilidade da sua punição, através da aplicação de juros moratórios.

23. Em termos práticos, só quando a AT tivesse ao seu dispor, na sua esfera jurídica, os elementos necessários para a execução do julgado, é que se poderia considerar estarem reunidas as circunstâncias para que, não o executando no prazo de execução espontânea, pudesse ser "punida" mediante a aplicação de juros moratórios.

24. Este reunir de condições para a prática do acto omitido, passaria necessariamente pela detenção, na sua esfera jurídica, dos autos do processo onde foi proferida a sentença a executar - onde se inclui necessariamente o denominado processo instrutor - sem o que não se poderá considerar que objectivamente a AT esteja em condições de dar plena execução ao julgado.

25. Esta detenção, na sua esfera jurídica, do processo que aliás a própria lei, no n.º 2 do artigo 146º do CPPT, exige, como marco inicial do cômputo do prazo de execução espontânea do julgado - consubstanciaria assim uma denominada condição objectiva de punibilidade do agente (AT), sem o que, não haveria lugar a sua punição.

26. A jurisprudência que mais recentemente tem recaído sobre a interpretação deste artigo 146º, nº 2 do CPPT, tem sido dimanada na perspectiva de que a obrigação de a AT executar o julgado surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão, e não com a remessa do serviço competente para a sua execução, e em consequência, a aplicação prática do referido artigo apenas releva como salvaguarda do direito a desencadear o incidente de execução de julgado.

27. A abordagem agora proposta àquele normativo legal, vai no sentido de que, pese embora a obrigação de executar o julgado surja imediatamente com o trânsito em julgado da sentença, o inicio do prazo de execução espontânea só se dará com a remessa do processo para os serviços competentes para a sua execução.

28. Assim, no contencioso tributário, o prazo para a execução espontânea da sentença de anulação de acto tributário ou em matéria tributária não se conta do trânsito em julgado desta, mas sim a partir da data em que o processo tiver sido enviado ao órgão competente para executar (cf. entre outros, o acórdão do STA de 03.12.2008, proferido no processo n.º 0708/08).

29. Como refere Jorge Lopes de Sousa em anotação aquele normativo "esta subjacente a esta norma o entendimento legislativo de que só com o processo em seu poder a administração tributária

estaria em condições de dar execução ao decidido, pelo que seria incongruente considerar iniciado a contagem do prazo de execução antes do momento em que esta recebe o processo e, por isso, naquele entendimento, estarão efectivamente em condições de lhe dar execução" (in CPPT Anotado e Comentado, 2011, Volume II, pp. 527)

30. Transpondo este entendimento para a questão que agora nos ocupa, forçoso será concluir que, estando a aplicação de juros moratórios condicionada ao decurso do prazo de execução espontânea, o cômputo deste só se iniciará com o envio do processo ao órgão competente para a sua execução.

31. A remessa do processo ao órgão competente para execução comporta assim uma dupla funcionalidade, pois se por um lado funciona como marco inicial da contagem de prazo de execução espontânea, por outro lado, funciona como condição objectiva de punibilidade.

32. E não se avente que ao representante da fazenda pública estava defendo o dever de requerer a remessa do processo para execução, pois que tal não se mostra legalmente previsto.

33. O mesmo já não se dirá, todavia, do direito que impende sobre o interessado, de requerer a remessa do processo, prevista naquele mesmo artigo.

34. Ademais, pretendendo este (o interessado) obter uma vantagem, decorrente de uma omissão de cumprimento por parte da AT, a mesma só se poderá considerar objectivamente devida, se igualmente se mostrarem verificados os pressupostos de que a mesma depende.

35. Logo, sendo lhe permitido impulsionar a remessa do processo ao órgão competente, não poderá este pretender que sem a remessa do mesmo a AT se considere em incumprimento, para efeitos de sujeição a juros moratórios.

36. Assim, o eventual reconhecimento do direito a juros moratórios, assumindo estes natureza punitiva, exigirá uma ponderação dos condicionalismos inerentes à sua aplicação, nomeadamente aferindo da verificação de condições objectivas de punibilidade, como seja a circunstância de a AT reunir condições objectivas de dar execução ao julgado, tendo na sua esfera jurídica o processo físico, no qual foi prolatada a sentença a executar.

37. Se a AT não dispõe desses elementos na sua esfera jurídica, não se poderá entender que está em condições de dar execução ao decidido.

38. Logo, não cometeu objectivamente uma omissão que pressuponha uma punição.

39. Logo, não poderá ser sancionada com juros moratórios.

40. Assim, o prazo de execução espontânea, para efeitos no n.º 5 do artigo 43º da LGT não poderá iniciar-se antes da remessa do processo, prevista no artigo 146.º do CPPT.

41. E, a condição objectiva de punibilidade da AT, no pagamento de juros moratórios só se poderá considerar verificada com a efectiva remessa do processo, e não em momento anterior.

42. Sendo ainda relevante acrescentar que, entendendo o tribunal a quo que o prazo de execução espontânea do pagamento dos juros indemnizatórios será o de 90 dias, nunca o prazo de execução espontânea previsto no n.º 5 do artigo 43º da LGT poderá ser inferior àqueles 90 dias, pois que só então estaria objectivamente verificada a omissão de execução espontânea no prazo legal.

43. O que nos conduz ainda a questão de saber se efectivamente terá aqui aplicação a regra de imputação do n.º 4 do artigo 40º da LGT questão já suscitada no recurso jurisdicional interposto em 21.02.2014, e que aqui ganha uma nova perspectiva, pois que aquele normativo pressupõe uma imputação prévia de pagamentos parciais, em juros moratórios, quando na verdade estes poderão ainda não ser devidos, face ao que acima vem exposto.

44. Não contemplando a sentença a executar, o reconhecimento do direito a juros moratórios, e não sendo estes devidos, fora dos condicionalismos acima mencionados, nunca os pagamentos parciais poderão ser primordialmente imputáveis aqueles.

Termos em que, deve o presente recurso jurisdicional ser julgado improcedente, ou a ser julgado procedente, deverá o pedido de ampliação do seu objecto ser julgado deferido, nos termos supra expostos, assim se fazendo a devida JUSTIÇA.

6. A……., notificada das alegações da Fazenda Pública, veio também contra-alegar, concluindo nos termos que se seguem:

A) A sentença de anulação de um acto tributário de liquidação de imposto que implique para a Administração Tributária a restituição ao contribuinte do imposto indevidamente pago deve ser executada no prazo de 30 dias, previsto no artigo 175º, n.º 3, do CPTA, independentemente dos actos tributários que a Administração Tributária tenha de praticar, concomitantemente à restituição desse imposto;

B) Nos termos da sentença proferida no processo de impugnação judicial n.º 189/07 8BEALM, que antecedeu os presentes autos, a liquidação de imposto impugnada foi anulada, e a Administração Tributária foi condenada a restituir o imposto indevidamente pago pela ora Recorrida;

C) O recurso sub judice, é improcedente na parte respeitante ao alegado erro de julgamento do Douto Tribunal a quo no cômputo do prazo de execução da sentença proferida no processo de impugnação judicial n.º 189/07.8BEALM, porquanto a Administração Tributária apenas dispunha do prazo de 30 dias para a execução dessa sentença, nos termos do artigo 175º, n.º 3, do CPTA;

D) O artigo 40º, n.º 4, da LGT, regula tanto os pagamentos parciais de dívidas dos contribuintes à Administração Tributária como os pagamentos parciais de dívidas da Administração Tributária aos contribuintes, face ao respectivo teor literal, sistemático e teleológico dessa norma;

E) É irrelevante para o caso em apreço nos presentes autos o regime ínsito nos artigos 89º e 262º do CPPT, na medida em que tais normas revelam um carácter de especialidade face a norma geral constante do artigo 40º, n.º 4, da LGT, apenas sendo aplicáveis nos casos de compensações de dívidas tributarias por iniciativa da Administração Tributaria;

F) A imputação dos pagamentos parciais realizados pela Administração Tributária no âmbito da execução da sentença proferida no processo de impugnação judicial n.º 189/07.8BEALM, é regulada pelo disposto no artigo 40.º, n.º 4, da LGT, devendo o recurso sub judice ser julgado improcedente na parte relativa ao alegado erro de julgamento do Tribunal a quo na aplicação da referida norma.

Nestes termos, e nos demais de Direito que V Exªs. doutamente suprirão, não pode a pretensão do Recorrente deixar de ser desatendida, negando-se provimento ao recurso, o que com as demais consequências legais se requer.

7. A……., S. A. veio ainda pronunciar-se sobre o pedido de ampliação do âmbito do recurso apresentado pela Fazenda Pública, conforme o seguinte:

1. DA FALTA DE PREENCHIMENTO DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS DO PEDIDO DE AMPLIAÇÃO DO ÂMBITO DO RECURSO

1. Dispõe o artigo 636.º do CPC, atinente à ampliação do âmbito do recurso a requerimento do recorrido, o seguinte:

«No caso de pluralidade de fundamentos da acção ou da defesa, o tribunal de recurso conhece do fundamento em que a parte vencedora decaiu, desde que esta o requeira, mesmo a título subsidiário, na respectiva alegação, prevenindo a necessidade da sua apreciação [n.º 1];

Pode ainda o recorrido, na respectiva alegação e a título subsidiário, arguir a nulidade da sentença ou Impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto, não impugnados pelo recorrente, prevenindo a hipótese de procedência das questões por este suscitadas» [n.º 2].

2. No presente caso, não tendo o Recorrido, no âmbito das contra-alegações apresentadas a 28 de Abril de 2014, arguido a nulidade da sentença de execução de Julgados proferida pelo Douto Tribunal a quo nem impugnado a matéria de facto nela dada como provada, assume a Recorrente ter o pedido de ampliação do âmbito do recurso deduzido nas referidas contra-alegações tido lugar ao abrigo do n.º 1 da disposição legal supra.

3. Ora, o mencionado número visa acautelar a posição da parte vencedora, Impossibilitada de Interpor recurso da sentença por nela ter obtido vencimento e, desse modo, carecer de legitimidade nos termos do artigo 631º, n.º 1, do CPC, permitindo, no entanto, que os fundamentos em que a mesma decaiu possam ser apreciados pelo tribunal de recurso a seu pedido, devendo este pedido ser formulado em sede de contra-alegações.

4. Ora, na situação em presença, não só o Recorrido não assume a qualidade de parte vencedora no âmbito da sentença de execução de Julgados como a questão relativa ao momento a partir do qual se inicia a execução voluntária da sentença proferida no âmbito da Impugnação Judicial n.º 189/07.8BEALM não constitui fundamento em que efectivamente tenha decaído.

5. Com efeito, como indubitavelmente reflecte o recurso que interpôs a 21 de Fevereiro de 2014, o Recorrido obteve decaimento em sede da Acção de Execução de Sentença n.º 189/07.8BEALM-A, não tendo a questão relativa ao momento que marca o inicio da execução voluntária da decisão proferida no âmbito da impugnação judicial acima identificada revestido carácter controvertido entre as partes - em momento algum, na pendência da acção de execução de sentença, o Recorrido suscitou tal questão, não o tendo igualmente feito em sede do recurso que apresentou a 21 de Fevereiro de 2014.

6. Perante o exposto, entende a Recorrente não se mostrarem preenchidos os requisitos que permitiriam a formulação do pedido de ampliação do âmbito do recurso previsto no artigo 636.º, n.º 1, do CPC, sendo certo que a sua admissão, por parte do Douto Tribunal ad quem, permitiria ao Recorrido, que por lapso não integrou aquela questão nas alegações que apresentou a 21 de Fevereiro de 2014, ter direito à abertura de uma nova via de recurso, colmatando desse modo a omissão que cometera, o que se mostra totalmente inadmissível.

7. Em consonância com o entendimento acima exposta, pronuncia-se a jurisprudência dos tribunais superiores:

«Só quem obteve em primeira instância ganho de causa tem legitimidade para requerer a ampliação do objecto do recurso jurisdicional Interposto pela contra parte, ao abrigo do disposto no artigo 684.º-A do Código de Processo Civil [actual artigo 636.º do CPC], aplicável por força do disposto no artigo 140.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos [...]. A lei confere ao recorrido (parte vencedora que não recorreu por, afinal, ter tido ganho de causa) a possibilidade de, precavendo-se da eventualidade de o recorrente lograr procedência do recurso, requerer ao tribunal ad quem, o conhecimento do fundamento ou dos fundamentos em que decaiu». - cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 17 de Fevereiro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 01292/10.2BEBRG.

«Todas as questões colocadas pelo autor poderiam ser apreciadas se tivesse interposto recurso subordinado (trata-se de questões em que a sentença não lhe foi favorável), nos termos do artigo 682.º do Código de Processo Civil e artigo 81.º, n.º 4, do Código de Processo do Trabalho. Só que o autor não interpôs recurso dos pedidos em que claudicou, nem a título principal nem a título subordinado. Não o fez e, como se viu, a opção pela via da ampliação do recurso não é a própria. Assim, não tendo recorrido da sentença, não lhe é permitido, ao abrigo do artigo 684.º-A do Código de Processo Civil [actual artigo 636.º do CPC], aplicável por força do disposto no artigo 140.º do Código de, suscitar a reapreciação dos pedidos julgados improcedentes pelo tribunal da 1.ª instância».

- cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 25 de Janeiro de 2007, proferido no âmbito do processo n. 1226/04.3TTCBR.C1

8. E, bem assim, ABÍLIO NETO:

"O recorrido não pode, pois, lançar mão da faculdade de ampliação do recurso para obter uma decisão absolutamente contrária à pretendida pelo recorrente, pois que, para tanto e posto que em parte ficou vencido, mister se tornava que, ele próprio, interpusesse recurso (Ac. RE, de 2.3.2000: BMJ, 486.º- 379)».

- cfr. ABÍLIO NETO, Código de Processo Civil Anotado", Ediforum, 18ª Edição Actualizada, Setembro de 2014, página 952.

9. Perante o exposto, requer-se ao Douto Tribunal ad quem que se digne rejeitar, com fundamento na falta de preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 636.º do CPC, o pedido de ampliação do âmbito do recurso deduzido pelo Recorrido, tudo com as demais consequências legais.

10. Não obstante, a título subsidiário, no cenário do Douto Tribunal ad quem pugnar pela admissibilidade do pedido de ampliação do âmbito do recurso deduzido pelo Recorrido, o que, sem conceder, apenas se admite por dever de patrocínio, constitui entendimento da Recorrente não merecer acolhimento a posição sustentada por aquele no sentido de ser aplicável o regime insito no artigo 146.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), nos termos do qual «O prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão", como em seguida explanará.

II. DA INAPLICABILIDADE DO REGIME ÍNSITO NO artigo 146.º, n.º 2, DO CPPT

11. Conforme teve oportunidade de expor na petição de execução de sentença - em consonância, aliás, com a posição perfilhada pelo Douto Tribunal a quo em sede de sentença e, até à apresentação das suas contra-alegações de recurso, pelo próprio Recorrido - entende a Recorrente que o prazo destinado à execução voluntária da sentença proferida no âmbito da Impugnação Judicial n.º 189/07.8BEALM se Iniciou com o seu trânsito em Julgado, o qual teve lugar a 15 de Novembro de 2012, em conformidade com o disposto no artigo 160.º, n.º 1, do CPTA, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea c), do CPPT, e, bem assim, com o preceituado no artigo 100.º da Lei Geral Tributária ("LGT"), não sendo aplicável o regime ínsito no artigo 146.º, n.º 2, do CPPT, nos termos do qual «O prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução [...]».

12. Neste contexto, importa atentar à posição perfilhada por LOPES DE SOUSA, a qual inteiramente se sufraga, relativa à impossibilidade de aplicação do disposto no artigo 146.º, n.º 2, do CPPT face ao preceituado no artigo 100.º da LGT:

«O regime que resulta deste n.º 2 do art. 146.º, consubstanciando-se, por um lado, em fazer depender do requerimento do interessado a obrigação de a administração tributária executar o acto e, por outro, em criar uma dilação para a constituição da obrigação da administração tributária dar execução ao Julgado, não se harmoniza com o carácter imediato e incondicional que naquele art. 100.º é atribuído a essa obrigação».

- cfr. LOPES DE SOUSA, "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado", volume II, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, página 528.

13. É pois notória a existência de uma inequívoca oposição entre os dois preceitos legais, a qual, à luz da supremacia da LGT face ao CPPT - expressamente reconhecida pelo artigo 1.º do CPPT -, toma ilegal a norma ínsita no artigo 146.º, n.º 2, do CPPT, razão pela qual a mesma não é susceptível de aplicação ao presente caso.

14. Por outro lado, o artigo 146.º, n.º 2, do CPPT é desconforme ao sentido da autorização legislativa concedida ao Governo para aprovar o CPPT, a qual visava compatibilizar as normas deste código com as normas da LGT.

15. No mesmo sentido pronuncia-se LOPES DE SOUSA:

«Em face da supremacia da LGT sobre o CPPT, reconhecida no art. 1.º deste, e do sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar este Código, que é o de compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamentação das disposições desta dela carecidas (alínea c), do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), parece não ser admissível que no CPPT se estabeleça um regime incompatível».

- cfr. LOPES DE SOUSA, "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado", Volume II, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, página 528.

16. Tal facto é agravado pela circunstância do preceituado no artigo 146.º, n.º 2, do CPPT - ao regulamentar o regime da execução de sentença - se reportar à matéria das garantias dos contribuintes. É que muito embora o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa ('CRP'), em sede de reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, tão-somente se refira à criação dos impostos e ao sistema fiscal, tal normativo deve ser compatibilizado com o conteúdo do artigo 103.º, n.º 2, da CRP, o qual estabelece que a lei determina a Incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

17. Desta forma, as matérias elencadas no artigo 103.º, n.º 2, da CRP - entre as quais constam as garantias dos contribuintes - constituem uma explicitação das matérias incluídas naquela reserva,

18. Por conseguinte, tal matéria integra-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, não podendo o Governo legislar, no que à mesma concerne, em sentido diverso do constante da já referida autorização legislativa.

19. Assim sendo, é inequívoca a inconstitucionalidade orgânica da norma ínsita no artigo 146.º, n.º 2, do CPPT, bem como a sua consequente impossibilidade de aplicação ao caso concreto.

20. No mesmo sentido pronuncia-se o Autor supra citado, salientando o seguinte:

«As normas relativas ao regime de execução de julgados reportam-se às garantias dos contribuintes, pelo que o Governo não podia legislar nesta matéria em sentido diferente ao da referida autorização legislativa, pois tal matéria integra-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República. Na verdade, embora no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, em que se define esta reserva, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do n.º 2 do art. 103.º da mesma, em que se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva (...). Tratando-se, assim, de matéria englobada naquela reserva relativa de competência legislativa, o Governo não podia legislar sabre ela em divergência com o sentido indicado na lei de autorização legislativa em que se baseou (arts. 112.º, n.º 2, e 198.º, n.º 1, alínea b), da CRP), pelo que, não respeitando tal obrigação, o referido n.º 2 deste art. 146.º do CPPT, na parte referente em que condiciona o dever de execução de julgados a pedido do interessado e em que difere o momento de contagem do prazo, será organicamente inconstitucional, se entendido como criando um período posterior ao trânsito em julgado em que não há dever de executar, um período durante o qual a administração tributária não suporta as consequências de ter praticado um acto Ilegal».

- cfr. LOPES DE SOUSA, "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado", Volume II, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, página 529.

21. As considerações acima expostas vieram, de resto, a ser sufragadas no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Dezembro de 2008, proferido no âmbito do processo n.º 0570A/08 e disponível no sítio www.dgsi.pt, no qual se concluiu:

«Sendo assim e como bem anota o Ex.º Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer "a interpretação adequada dos referidos preceitos é pois a de que o prazo para que a Administração Fiscal dê cumprimento espontâneo às decisões dos tribunais se inicie com o trânsito em julgado e não com a remessa do processo ao serviço de finanças competente"».

[sublinhado nosso]

22. Em síntese, e uma vez mais citando LOPES DE SOUSA, dir-se-á o seguinte:

«[…] o que importa é concluir que a obrigação da administração tributária executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial, que não é necessário requerimento do interessado para existir essa obrigação e que a falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2 do art. 146º do CPPT não faz precludir o direito deste a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução do julgado»

- cfr. LOPES DE SOUSA, "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado", Volume II, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, página 530.

23. Nestes termos, carece de fundamento a posição sustentada pelo Recorrido em sede do pedido de ampliação do âmbito do recurso, quanto ao momento que marca o início do prazo de execução voluntária da sentença proferida na impugnação judicial, e, por via disso, quanto aos efeitos jurídicos que dessa posição pretende retirar, nomeadamente no que respeita ao direito da Recorrente à percepção de juros de mora.

24. Perante o exposto, entende a Recorrente ser inadmissível a argumentação jurídica aduzida pelo Recorrido quanto à interpretação e aplicação do artigo 146.º, n.º2, do CPPT, o que não poderá deixar de ser sindicado aquando da prolação de acórdão no âmbito dos presentes autos, requerendo-se ao Douto Tribunal ad quem que considere ter o início do prazo destinado à execução espontânea da sentença, proferida no âmbito da Impugnação Judicial n.º 189/07.8BEALM, tido lugar a 15 de Novembro de 2012, com o respectivo trânsito em julgado, em conformidade com a aplicação conjugada dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, 100.º da LGT, 1.º do CPPT e 160.º, n.º 1, do CPTA.

Nestes termos, requer-se ao Douto Tribunal ad quem que se digne rejeitar, com fundamento na falta de preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 636.º do CPC, o pedido de ampliação do âmbito do recurso deduzido pelo Recorrido, tudo com as demais consequências legais.

A titulo subsidiário, no cenário do Douto Tribunal ad quem considerar preenchidos os referidos pressupostos legais, requer-se que julgue improcedente o pedido de ampliação em referência, atento o disposto nos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i) da CRP, 100º da LGT, 1,º do CPPT e 160º, n.º 1, do CPTA, tudo com as demais consequências.

Afigurando-se nos que face ao valor da acção seria competente para conhecer deste recurso o Tribunal Central Administrativo e não o este Supremo Tribunal foram notificadas as partes para se pronunciarem sobre a eventual excepção de incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

A folhas 881 dos autos veio o Director Geral da ATA reiterar a competência deste Supremo mas subsidiariamente caso assim se não entenda pede a remessa ao Tribunal competente,

8. Cumpre apreciar e decidir.

II. **Fundamentos**

De facto

1. No dia 27 de Outubro de 2006, a ora Exequente teve conhecimento da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2006 6420002965 relativa ao exercício de 2003, no montante total de EUR 1.044476,54, correspondendo EUR 937.505,01 a imposto e EUR 106.971,53 a juros compensatórios (cf. cópia da demonstração de liquidação, a fls. 32 dos autos).

2. No dia 5 de Dezembro de 2006, a ora Exequente teve conhecimento da liquidação adicional de IRC n.º 2006 6420003279 relativa ao exercício de 2004, no montante global de EUR 879.259,45, equivalendo EUR 796.160,13 a imposto e EUR 83.099,32 a juros compensatórios (cf. cópia da demonstração de liquidação, a fls. 32 dos autos).

3. Em 28 de Dezembro de 2006 a dívida exequenda objeto do processo de execução fiscal n.º 3530200601090895 foi compensada com crédito de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no montante total de EUR 1.041.668,01 (cf. impressões a fls. 38 e 39 dos autos).

4. No dia 2 de Janeiro de 2007, por ter omitido o pagamento voluntário da liquidação adicional de IRC de 2003 n.º 2006 6420002965, a ora Exequente foi citada da instauração do processo de execução fiscal n.º 3530200601090895 pelo Serviço de Finanças de Setúbal 2, tendente à respetiva cobrança coerciva (cf. "citação pessoal" a fls. 36 dos autos).

5. Em 10 de Janeiro de 2007, a ora Exequente efetuou o pagamento da quantia exequenda subsistente no processo de execução fiscal n.º 3530200601090895, no montante global de EUR 26.629,23, sendo EUR 2.806,53 a título de IRC e juros compensatórios e EUR 23.820,70, a título de juros de mora e acrescido, resultante da liquidação adicional de IRC n.º 2006 6420002965 (cf. cópia do comprovativo de pagamento, a fls. 41 dos autos).

6. No dia 12 de Fevereiro de 2007, por ter omitido o pagamento voluntário da liquidação adicional de IRC n.º 2006 6420003279, a ora Exequente foi citada da instauração do processo de execução fiscal n.º 3530200701005294, tendente à respetiva cobrança coerciva, por parte do Serviço de Finanças de Setúbal 2 (cf. cópia da "citação pessoal", a fls. 43 dos autos).

7. No dia 26 de Fevereiro de 2007, por ter discordado parcialmente da prolação das referidas liquidações adicionais de imposto n.º 2006 6420002965 e n.º 2006 6420003279, nos montantes de EUR 1.044.231,39 - sendo EUR 937.286,96 de imposto e EUR 106.944,43 de juros compensatórios -, relativo a 2003, e EUR 835.687,60 - sendo EUR 756.615,18 de imposto e EUR 79,072,42 de juros compensatórios -, relativo a 2004, a ora Exequente apresentou, perante o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, impugnação judicial, aqui se dando por integralmente reproduzido o teor da respetiva petição inicial (cf. cópia da PI a fls. 47 a 179 dos autos).

8. A impugnação judicial referida no ponto anterior correu os seus termos, sob o n.º 189/07.8BEALM perante a 2ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada e, subsequentemente, perante a 2ª Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa.

9. No dia 20 de Março de 2007, com vista a suspender o processo de execução fiscal n.º 3530200701005294, a ora Exequente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Setúbal 2 a garantia bancária n.º 333.065 emitida pelo BANCO ESPÍRÍTO SANTO, S.A. no montante total de EUR 1.426.304,03 (cf. cópia da garantia, a fls. 45 dos autos).

10. Por sentença de 8 de Outubro de 2012, notificada à ora Exequente a 15 de Outubro de 2012, foi julgada procedente a impugnação judicial n.º 189107.8BEALM, resultando da sentença proferida a anulação das liquidações adicionais de IRC n.º 2006 6420002965, relativa ao ano de 2003, no montante global de EUR 1.044.231,39, e n.º 2006 6420003279, relativa ao ano de 2004, no montante global de EUR 835.687,60, incluindo os respetivos juros compensatórios, e condenada a Administração Tributária "a devolver o imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido, até à data da emissão da respetiva nota de crédito e ao pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia", bem como a pagar a totalidade das custas judiciais (cf. cópia do ofício de notificação e da sentença, a fls. 181 a 230 dos autos).

11. A ora Exequente suportou com a constituição e manutenção da garantia n.º 333.065 despesas a título de comissões, impostos e cancelamento no montante total de EUR 56.303,42 (cf. cópias dos descritivos das despesas emitidos pelo Banco Espírito Santo a fls. 523 a 546 dos autos).

12. A 30 de Outubro de 2012 a ora Exequente apresentou perante a Direcção de Finanças de Setúbal nota discriminativa e justificativa das custas judiciais suportadas no âmbito da impugnação judicial, no montante global de EUR 2.304,00 (cf. cópia do requerimento a fls. 240 a 242 dos autos).

13. No dia 27 de Novembro de 2012 a ora Exequente solicitou perante o Serviço de Finanças de Setúbal 2 o levantamento da garantia bancária prestada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3530200701005294 (cf. cópia do requerimento, a fls. 234 a 236 dos autos).

14. Através do ofídio n.º 8.788, datado de 11 de Março de 2013, foi devolvida à ora Exequente a garantia bancária 33065 (cf. cópia do requerimento e do ofício, a fls. 234 a 236 e 238 dos autos).

15. A 28 de Março de 2013 a ora Exequente requereu perante a Direcção de Finanças de Lisboa o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, no montante global de EUR 56.303,42 (cf. cópia do requerimento, a fls. 314 a 321 dos autos).

16. Em 26 de Junho de 2013, a ora Exequente recebeu através de transferência bancária operada pelos serviços da Administração Tributária, o montante de EUR 2.304,00, tendo este pagamento sido efetuado com a intenção de ressarcir custas de parte (cf. cópia do ofício da AT n.º 20513, datado de 2013/06/26, a fls. 578 dos autos).

17. Em 17 de Julho de 2013, a ora Exequente recebeu através de transferência bancária operada pelos serviços da Administração Tributária, o montante de EUR 1.044.231,39, tendo este pagamento sido efetuado com a intenção de ressarcir o IRC do exercício de 2003 (cf. cópias das demonstrações de acerto de contas n.ºs 2013 00002216827, 2013 00002216828, 2013 00002216829, 2013 00002216830 e 2013 00002216831, a fls. 592 a 596 dos autos e informação G71827 de 2013/11/06 da AT e impressão de listagem de reembolsos constante na base de dados da AT a fls. 665 e 666 a 677 dos autos).

18. Em 17 de Julho de 2013, ora Exequente recebeu através de transferência bancária operada pelos serviços da Administração Tributária o montante de EUR 1.406,20, tendo este pagamento sido efetuado com a intenção de ressarcir o pagamento feito em excesso no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3530200701005294 relativo ao IRC 2004 aquando da regularização da dívida de imposto não impugnada judicialmente (cf. cópias das demonstrações de acerto de contas n.ºs 2013 00002216832, 2013 00002216833 e 2013 00002216834, a fls. 598 a 600 dos autos e informação G71827 de 2013/11/06 da AT e impressão de listagem de reembolsos constante na base de dados da AT a fls. 665 e 666 a 677 dos autos).

19. Em 23 de Setembro de 2013, a ora Exequente recebeu através de cheques provindos da AT o montante de EUR 273.474,09 (cf. cópia das demonstrações de acerto de contas nºs 2013 00002964550 e 2013 00002964551, a fls. 637 e 638 dos autos e informação G71827 de 2013/11/06 da AT e impressão de listagem de reembolsos constante na base de dados da AT a fls. 665 e 678 a 686 dos autos).

20. Em 10 de Outubro de 2013 a ora Exequente rececionou a transferência bancária efetuada pela AT no montante de EUR 56.303,42 (cf. cópia da demonstração de acerto de contas n.º 2013 00003060159, a fls. 657 dos autos e informação G71827 de 2013/11/06 da AT e impressão de listagem de reembolsos constante na base de dados da AT a fls. 665 e 687 a 688 dos autos).

21. Em 7 de Maio de 2013 a PI da presente execução de julgados deu entrada no Tribunal Tributário de Lisboa (cf. carimbo aposto a fls. 2 dos autos).

Questão prévia

Importa agora, antes de mais, analisar a excepção da incompetência em razão da hierarquia, suscitada.

O Supremo Tribunal Administrativo em vários dos seus arestos sendo que a execução das sentenças proferidas pelos tribunais tributários é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 102º da LGT («A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.»), ou seja, pelo disposto nos arts. 157º e ss. do CPTA.

O presente recurso é interposto da sentença proferida nestes autos em que foi julgada parcialmente verificada a situação de inexecução ilegítima de julgado, e a executada condenada, no prazo de trinta dias, ao pagamento à exequente do montante em falta de EUR 2.267,53 e juros indemnizatórios calculados sobre o mesmo e até ao pagamento integral do capital em dívida, tendo sido declarado, quanto ao restante pedido, a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artigo 277º, alínea e) do CPC, aplicável ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT.

Este, recurso jurisdicional encontra-se, assim, sujeito às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído no n.º 2 do art. 279.º do CPPT («Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos».).

Importa, por isso ter em conta o disposto no art. 151.º, n.º 1, do CPTA, que admitindo embora o recurso "per saltum" das decisões dos tribunais tributários e administrativos de 1ª instância condiciona contudo a sua admissibilidade ao preenchimento de determinados requisitos a saber: que o valor da

causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); incida sobre decisão de mérito; e o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)».

No caso, o valor da execução é de 2267.536€ (e juros).

Assim sendo, atento o valor da causa e não se verificando outro requisito impositivo do conhecimento do recurso por este Supremo Tribunal constata-se que a Secção e do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, sendo competente para o seu conhecimento a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável "ex vi" do artigo 2º al.c) do CPPTributário. A competência é pressuposto processual de conhecimento oficioso, pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo SUL para onde se remetem os autos afim de o recurso aí ser julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).

Custas pela recorrente, com t. j. em 1 UC.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

IRC. Prova do Preço Efectivo da Transacção. Acto Lesivo. Impugnabilidade do Acto.

Sumário:

I — Tanto o acto de determinação do valor patrimonial tributário definitivo de imóvel como o acto de indeferimento do pedido formulado em procedimento tributário que o alienante do imóvel, enquanto sujeito passivo de IRC, tenha instaurado para prova do preço efectivo da transmissão por virtude de o valor de venda declarado ser inferior ao valor patrimonial tributário fixado (artigos 58.º-A e 129.º do CIRC, a que correspondem os actuais artigos 64.º e 139.º), afectam, de forma actual e imediata, os direitos e interesses legalmente protegidos desse sujeito passivo, e, por isso, há que assegurar-lhe a tutela judicial efectiva em relação a estes dois actos (pese embora a lei apenas considere aquele primeiro como «destacável» para efeitos contenciosos), com a possibilidade da sua impugnação contenciosa autónoma e imediata, subtraída ao regime regra da impugnação unitária.

II — Pelo que a este sujeito passivo de imposto sobre o rendimento assistem os seguintes meios contenciosos: (i) impugnação judicial do acto que fixou o valor patrimonial tributário do imóvel; (ii) acção administrativa especial para sindicar a legalidade do acto final do procedimento tributário que instaurou com vista à prova do preço efectivo da transmissão; (iii) impugnação judicial do acto de liquidação de IRC que vier a resultar da aplicação do disposto no artigo 58.º-A do CIRC, ou, se não houver lugar a liquidação de imposto, do acto de correcção ao lucro tributável efectuada ao abrigo do mesmo preceito legal, sendo de notar que nesta impugnação pode ainda invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado no procedimento destinado à prova do preço efectivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova adequado à demonstração do preço efectivamente praticado.

Processo n.º 881/12-30.
Recorrentes: Sub-Director Geral dos Impostos e A……, S. A.
Recorridos: Os Mesmos.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A……., S.A., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso do despacho saneador-sentença proferido pelo Tributário de Lisboa que, no âmbito de acção administrativa especial que deduziu com vista à anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão administrativa que lhe indeferiu o pedido formulado em procedimento para prova do preço efectivo na transmissão de imóvel, e com vista à condenação do Subdirector-geral da Direcção-Geral dos Impostos para a Área da Justiça Tributária à prática do acto administrativo devido, julgou procedente a excepção dilatória da inimpugnabilidade do acto sindicado nessa acção e, em consequência, absolveu o Réu da instância.

1.1. Terminou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. O presente recurso jurisdicional vem interposto da sentença de fls…, datada de 9 de Setembro de 2011, proferida nos autos referidos em epígrafe, a qual julgou a excepção dilatória da inimpugnabilidade do acto administrativo impugnado e, em consequência, absolveu o Réu da instância.

2. Em causa está o pedido formulado pela Recorrente de anulação do acto administrativo de indeferimento de um recurso hierárquico, por si interposto, da decisão que recaiu sobre o pedido de prova de preço efectivo na transmissão de um dado imóvel, acto esse praticado pelo Subdirector-geral da Direcção-geral dos Impostos para a Arca da Justiça Tributária, bem como a condenação do Réu à prática do acto administrativo devido, consubstanciado no deferimento daquele pedido.

3. A Recorrente não se conforma com o sentido da sentença proferida pelo tribunal *a quo*, uma vez que não se poderá deixar de considerar a decisão do recurso hierárquico aqui em crise como um acto destacável, total e imediatamente lesivo dos seus direitos e, nessa medida, susceptível de reacção judicial autónoma.

4. Na verdade, no contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, existindo, porém, actos que, ainda que antecedentes da decisão final, acabam por assumir uma importância especial, mormente quando conformam, de modo muito acentuado, aquela decisão final: são os designados actos destacáveis (artigo 54º do CPPT).

5. E estes actos, caso sejam imediatamente lesivos dos direitos dos contribuintes, serão directamente impugnáveis, independentemente de norma expressa, tal como explicitamente menciona a primeira parte do artigo 54º do CPPT.

6. Significa isto que, havendo um acto imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte, ainda que esse acto esteja inserido num dado procedimento e seja antecedente de uma decisão final, tem o contribuinte a faculdade de o impugnar autónoma e imediatamente, não ficando limitado o seu direito de impugnar a decisão final.

7. É, justamente o que sucede no caso em apreço: estamos perante um acto destacável, directa e imediatamente ofensivo dos direitos do sujeito passivo e, nessa medida, autonomamente impugnável.

8. Repare-se que a decisão do pedido de prova do preço efectivo afecta, imediata e directamente, a esfera jurídica do sujeito passivo, uma vez que o procedimento não culmina somente com a liquidação - e, portanto, não é só com a liquidação do tributo que a situação tributária do sujeito passivo é afectada -, mas abrange um outro conjunto de procedimentos - impostos pela lei - que antecedem aquela liquidação, designadamente a imposição legal de alteração da declaração de rendimentos por parte do sujeito passivo em face daquela decisão.

9. Para além do mais, estamos em presença, no artigo 58º-A do CIRC, de um dispositivo antiabuso que se destina a obviar e reprimir a subdeclaração de valores fiscais e, como tal, de uma norma cuja aplicação indiscriminada tem de ser refreada pela intervenção dos princípios da adequação e da proporcionalidade, devendo ser real e efectiva a faculdade de os sujeitos passivos poderem refutar a presunção legal de abuso, única via para garantir o devido equilíbrio daquela presunção com uma de sentido contrário - a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes.

10. Pelo que, em face do exposto, não poderá deixar de se concluir que estamos, sem sombra de dúvida, perante um acto imediatamente lesivo dos direitos da recorrente: a Administração fiscal, por via de um subterfúgio formal cuja proporcionalidade em face dos fins a atingir não fundamenta minimamente, está a impedir que a recorrente comprove o preço efectivamente praticado numa dada transacção de um bem imóvel, limitando, por conseguinte, o direito desta de ser tributada pelo lucro real o que, obviamente, se traduz numa lesão dos seus direitos constitucionais.

11. O Tribunal *a quo* faz, por isso, uma errada interpretação do direito aplicável, nomeadamente dos artigos 58º-A e 129º do CIRC e 54º do CPPT, devendo a sentença ser, por vício de violação de lei, revogada.

12. Quanto ao objecto do litígio, julga a recorrente dever o tribunal de recurso conhecer do objecto do pedido, por força do preceituado no artigo 149º do CPTA, não deixando de salientar, para além do demais invocado na petição inicial da acção administrativa especial, que a Administração fiscal, face a situações fácticas exactamente idênticas, não adoptou a mesma solução jurídica, nomeadamente ao permitir a outros contribuintes fazer a prova do preço efectivo através de outros meios, sem exigir qualquer acesso a contas bancárias e sem deixar de conhecer do pedido pela não apresentação dessa documentação.

13. Deste modo, a Administração fiscal violou, de modo clamoroso, os princípios da igualdade, da verdade material e da capacidade contributiva, previstos no artigo 55º da LGT e nos artigos 13º, 101º e 104º e n.º 2 do artigo 266º da Constituição da Republica Portuguesa.

1.2. O Recorrido – Subdirector Geral dos Impostos – apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, defendendo que a decisão recorrida, ao decidir que se verificava a excepção da inimpugnabilidade do acto e ao absolvê-lo da instância com tal fundamento, fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos.

1.3. Por seu turno, o Exmº Subdirector-Geral dos Impostos interpôs recurso dessa decisão do Tribunal Tributário de Lisboa no que toca à falta de fixação do valor da causa e no que toca à condenação em custas, tendo terminado as respectivas alegações com as seguintes conclusões:

Da falta de fixação do valor da causa:

A- Na sua contestação, a fls. …, para além de o R. ter invocado as excepções conhecidas e decididas da caducidade do direito de acção, da cumulação ilegal de pedidos e da inimpugnabilidade do acto veio, também, impugnar o valor da causa por considerar que o valor indicado pela A. de € 10.000.000,00, sem esta ter indicado como chegou a tal montante, é inadequado e excessivo.

B- Contudo, no saneador sentença, a fls...., o Tribunal "a quo", não se pronunciou sobre este incidente levantado pelo então R., tendo omitido pronúncia sobre a questão da fixação do valor da causa.

C- Por outro lado, o art. 315º do CPC, determina no n.º 1, que: *"Compete ao juiz fixar o valor da causa, sem prejuízo do dever de indicação que impende sobre as partes"* e, no n.º 2, que: *"O valor da causa é fixado no despacho saneador, salvo nos processos a que refere o n.º 3 do art. 308º e naqueles em que não haja lugar a despacho saneador, sendo então fixado na sentença"*.

D- Assim ao não ter fixado o valor da acção, decidindo sobre o incidente levantado pelo R., na sua contestação, a fls...., a decisão ora impugnada, não só cometeu uma omissão de pronúncia, que conduz à nulidade da sentença, por não ter conhecido e decidido sobre questão de que devia ter conhecido e decidido (cfr. alínea d), do n.º 1 do art. 668º do CPC), como também, eventualmente, pode existir uma nulidade processual, por se ter omitido uma formalidade prescrita na lei (cfr. art. 201º n.º 1 do CPC), o que desde já o ora recorrente invoca, nos termos do art. 205º do CPC.

E- Pelo que, deve o saneador sentença, a fls...., ser julgado nulo (cfr. alínea d), do 1 do art. 668º do CPC) ou, ser declarada a nulidade processual consistente na falta de fixação do valor da causa no despacho saneador, cfr. art. 201º do CPC.

Do pedido de reforma quanto a custas:

F- Por outro lado o saneador sentença, a fls...., embora tenha absolvido o R. da instância, por julgar que se verificava a excepção por este invocada da inimpugnabilidade do acto veio, no entanto, a condenar o R., em custas, na proporção de metade.

G- E ao invocar, para tanto, que tal condenação se justifica pelo facto de o então R. ser co-responsável na interposição da presente acção, em virtude do teor da notificação do acto ser susceptível de induzir em erro o destinatário do mesmo, hipótese que teria acolhimento legal no art. 450º do CPC, cometeu o Tribunal a quo", salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação aos factos do referido artigo conjugado com o art. 446º, também do mesmo Código.

H- Na verdade, pese embora o conteúdo da notificação do despacho do Subdirector Geral de 06-10-08, a então A., devidamente representada por mandatário judicial, não se encontrava desonerada de fazer uma apreciação e qualificação jurídica do acto, para efeitos de determinar da possibilidade de uma eventual impugnação contenciosa.

I- É que, não sendo líquida a qualificação jurídica do acto a notificar, nada obsta a que a AT, para prevenir e acautelar as garantias do sujeito passivo, possa ter deixado ao critério do mesmo a faculdade de, perante um órgão super partes e imparcial, discutir essa questão da impugnabilidade directa do acto.

J- Assim, dada a dificuldade na controversa qualificação e consequente impugnabilidade do acto, entendemos não se estar perante qualquer *venire contra factum proprium* que justifique uma condenação do ora reclamante na proporção de metade das custas.

K- Por outro lado, as únicas hipóteses contempladas na lei relativamente a uma repartição de custas entre A. e R., constam do art. 450º do CPC.

L- Ora, lido o referido artigo facilmente se conclui que no mesmo não está abrangida uma situação como a presente, pelo que, salvo o devido respeito, devia ter-se aplicado a regra geral quanto a custas, constante do art. 446º do mesmo Código e ter sido condenado o A. na totalidade das custas por, como parte vencida, ter dado causa às mesmas.

1.4. Não foram apresentadas contra-alegações relativamente a este recurso.

1.5. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir os recursos em conferência.

2. Na decisão recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

1. Em 21.12.2007, a Autora apresentou dois pedidos de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia-1, nos termos do artigo 129º, n.º 3, do CIRC - cfr. fls. 40.

2. Em 11.03.2008, o Chefe do Serviço de Apoio às Comissões de Revisão proferiu despacho de indeferimento dos dois pedidos – cfr. fls. 40.

3. Em 17.07.2008, a Autora apresentou junto da Direcção de Finanças do Porto recurso hierárquico tendo por objecto o despacho de indeferimento – cfr. fls. 38.

4. Em 06.10.2008, o Subdirector-Geral da área dos Serviços de Justiça Tributária proferiu despacho na informação n.º 3047/2008, de 26 de Setembro, no qual foi indeferido o recurso hierárquico apresentado pela Autora – cfr. fls. 38.

5. A. Em 23.10.2008, foi assinado aviso de recepção referente ao ofício n.º 7413710208, datado de 21.10.2008, subscrito pelo Chefe do Serviço de Apoio às Confissões de Revisão da Direcção de Finanças do Porto e dirigido à Autora com o seguinte teor: *"Exmºs. Srs., Ficam, desta forma, notificados do despacho de 2008.10.06 do Sr. Subdirector-Geral da área dos Serviços de Justiça Tributária proferido na informação n.º 3047/2008, de 26 de Setembro, de que se junta fotocópia, no qual foi indeferido o recurso hierárquico apresentado nesta Direcção de Finanças em 2008.07.17. Desta decisão cabe, querendo, recurso contencioso, designado de "acção administrativa especial", a apresentar nos termos e prazos estabelecidos nos arts. 46º e 58º n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais. (...)."* – cfr. fls. 1 (frente e verso) do PA apenso aos autos.

6. Em 02.02.2009, deu entrada neste Tribunal a petição inicial a que se referem os presentes autos, nos termos da qual a Autora pede a anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico por si interposto praticado pelo Subdirector-Geral da Direcção-Geral dos Impostos para a Área da Justiça Tributária – cfr. doc. de fls. 2 a 21.

3. Estamos perante dois recursos jurisdicionais interpostos do despacho saneador que julgou verificada a excepção dilatória da inimpugnabilidade do acto administrativo que constitui o objecto da presente acção administrativa especial e que, em consequência, absolveu o Réu da instância, condenando, todavia, ambas as partes no pagamento das custas da acção, porquanto *«da notificação do acto impugnado, efectuada pelos serviços do Réu, consta que tal acto pode ser objecto de impugnação através de acção administrativa especial "(...) a apresentar nos termos e prazos estabelecidos nos arts. 46º e 58º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (...),* pelo que *a Autora poderá ter lançado mão da acção em apreço em virtude do teor da notificação que dava indicações no sentido da impugnabilidade do acto, crendo que o pressuposto processual da impugnabilidade do acto se verificava*; e também porque «*configura um autêntico "venire contra factum proprium" o Réu suscitar a questão da inimpugnabilidade do acto quando, anteriormente, havia notificado a Autora do acto com a indicação da possibilidade de impugnar esse mesmo acto.».*

A questão colocada no recurso interposto pela Autora "A……." é a de saber se a decisão errou ao julgar que o acto que constitui o objecto da acção é insusceptível de impugnação contenciosa autónoma, enquanto que as questões colocadas no recurso interposto pelo Réu são as de saber se a decisão padece de nulidade por omissão de pronúncia ao não ter apreciado e decidido o incidente do valor da causa por si suscitado, ou se, pelo menos e por essa mesma razão, foi cometida uma nulidade processual por omissão de formalidade prescrita na lei, e, por outro lado, se a decisão errou ao condenar ambas as partes em custas, face à regra geral constante do art. 446º do CPC, de cuja aplicação resultaria a condenação da Autora na totalidade das custas como parte vencida.

Tendo em conta que o eventual provimento do recurso interposto pela Autora determinará a revogação da decisão de extinção da instância na fase do despacho saneador, prosseguindo esta os demais termos no tribunal "a quo", o que prejudicará, naturalmente, o conhecimento das questões que o Réu colocou no seu recurso, torna-se essencial que se comece pela apreciação do recurso interposto pela Autora.

Em causa está o pedido formulado pela Autora, ora Recorrente, de anulação do acto administrativo (em matéria tributária) de indeferimento de um recurso hierárquico, por si interposto, da decisão que recaiu sobre pedido de prova de preço efectivo na transmissão de imóvel.

Segundo o Tribunal "*a quo*", procede a excepção de inimpugnabilidade do acto arguida pelo Réu na contestação, porquanto *«o acto impugnado - o despacho de 06.10.2008, do Subdirector-geral da área dos Serviços de Justiça Tributária que indeferiu o recurso hierárquico apresentado pela Autora – insere-se no procedimento de prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.». «Tal procedimento inicia-se com um pedido do contribuinte, o qual tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor do ajustamento previsto no n.º 2 do artigo 58º-A - cfr. n.º 4 do artigo 129º do CIRC»*, e *«por*

conseguinte, o procedimento em causa origina um acto de liquidação de um tributo, pelo que, por aplicação da regra supra enunciada, só o acto de liquidação que lhe segue é lesivo, só esse sentido contenciosamente impugnável.».

Por conseguinte, de acordo com a decisão recorrida, *«não havendo disposição legal expressa que estabeleça a impugnação de acto integrante do procedimento em causa - designadamente o acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão proferida no âmbito do mesmo procedimento - o mesmo não consubstancia um acto destacável, não sendo, por isso, susceptível de impugnação contenciosa autónoma»,* considerando, ademais, que *"a aplicabilidade do disposto no n.º 4 do artigo 86º da LGT ao procedimento em causa (cfr. n.º 5 do artigo 129º do CIRC) vem, aliás, reforçar esta mesma conclusão ao dispor que na impugnação do acto de liquidação pode ser invocada qualquer ilegalidade do procedimento que lhe esteve subjacente, o que nos leva a concluir que foi intenção do legislador manter, na matéria a que respeita os autos, o princípio geral da impugnação unitária.».*

Conclui-se, assim, na decisão recorrida, que se está *«perante um acto interlocutório que não é imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte nem pode ser impugnado autonomamente em virtude de inexistir disposição expressa nesse sentido, pelo que se trata de acto inimpugnável.».*

É contra essa decisão que a Autora, ora Recorrente, se insurge, advogando que nela se incorreu em erro de julgamento, por desacertada interpretação do direito aplicável, na medida em que o acto de indeferimento do recurso hierárquico não pode deixar de qualificar-se como um acto lesivo dos seus direitos e interesses legítimos e, nessa medida, susceptível de reacção judicial autónoma.

Vejamos.

Como se sabe, a determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis, que é obtida através da fórmula prevista no artigo 38º e seguintes do Código do IMI, e que procura uma aproximação aos valores de mercado com vista a proporcionar maior equidade na tributação do património, tem importantes consequências a nível fiscal, designadamente a nível de tributação do rendimento, particularmente quando o valor de transacção do imóvel diverge do seu valor patrimonial tributário (VPT). Na verdade, pese embora não haja reflexos quando o valor efectivo da transmissão é maior que o valor patrimonial tributário (dado que é o valor efectivo da transmissão a base fiscal para o IMT, o IRS, e o IRC – cfr. arts. 12º do CIMT, 31º-A do CIRS e 58º-A do CIRC), já assim não acontece quando o valor efectivo da transmissão é inferior ao que posteriormente vier a ser fixado como VPT, com a agravante de que este valor patrimonial tributário definitivo pode ser apenas conhecido e/ou fixado num exercício fiscal diferente daquele em que a transmissão ocorreu.

E essas consequências afectam tanto o alienante do bem como o seu adquirente, pois para além das consequências imediatas em sede de IMT e IMI, obrigam a ajustamentos fiscais no âmbito dos impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Na verdade, o artigo 58º-A do CIRC (a que corresponde o actual artigo 64º após a republicação do Código operada pelo Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07) dispõe do seguinte modo:

1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

2 - Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

3 - Para aplicação do disposto no número anterior:

a) <u>O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a operação de transmissão</u>, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato; (nosso sublinhado)

b) O sujeito passivo adquirente, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, deve tomar tal valor para a base de cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel.

4 - Se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do exercício a que respeita a transmissão, os sujeitos passivos <u>devem entregar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte</u> àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos. (nosso sublinhado)

5 - Relativamente ao adquirente, o disposto no número anterior não é aplicável quando se trate de correcção ao valor das reintegrações do imóvel, caso em que as relativas a exercícios anteriores serão consideradas como custo do exercício em que o valor patrimonial tributário se tornar definitivo.

6 - O disposto no presente artigo não afasta a possibilidade de a Direcção-Geral dos Impostos proceder, nos termos previstos na lei, a correcções ao lucro tributável sempre que disponha de elementos que comprovem que o preço efectivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.

Donde resulta que a norma estabelece, como princípio base, que os vendedores e compradores de direitos reais de imóveis devem adoptar, nas suas transacções, valores de mercado que não poderão ser inferiores aos VPT definitivos que serviram de base à liquidação de IMT. Pelo que sempre que se verifiquem desvios negativos entre o valor declarado pelas partes e o respectivo valor patrimonial definitivo, será este o valor relevante para efeitos de determinação do lucro tributável. Por conseguinte, para determinação do lucro tributável referente às transacções de imóveis em sede de IRC, prevalece o VPT fixado para efeitos de IMT sobre o preço declarado da transacção, sempre que o primeiro seja superior ao segundo.

A aplicação desta regra implicará, assim, em termos de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, e de forma necessária, a obrigação para o *vendedor* de efectuar uma correcção relativamente à declaração fiscal de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a transmissão (correcção correspondente à diferença entre o valor declarado e o VPT fixado), o que, na prática, envolve uma nova e imediata obrigação tributária de natureza contabilística e declarativa, e implicará, em princípio, uma mediata obrigação tributária de pagar mais imposto; por outro lado, para o *comprador*, as implicações traduzem-se no facto de ele poder considerar para efeitos fiscais o VPT fixado, o que, na prática, implicará um aumento das amortizações fiscais e um aumento da base fiscal do imóvel na sua futura venda.

Em suma, a aplicação deste regime obriga os sujeitos passivos de IRC ao cumprimento (actual) de obrigações de natureza contabilística e declarativa, para além da eventual (futura) obrigação de entrega de imposto.

Tratando-se, porém, de um preceito com a natureza de norma especial anti-abuso, que visa corrigir, para efeitos de determinação do lucro tributável, os valores de venda/aquisição dos imóveis, ela só pode operar na sequência de um procedimento legal tributário que possibilite a demonstração, perante a administração tributária, que os valores das transacções praticados foram efectivamente inferiores aos valores patrimoniais tributários respectivos. Razão por que foi instituída a possibilidade de os sujeitos passivos exibirem elementos de prova que comprovem que o valor declarado e registado na contabilidade é o verdadeiro preço de compra (no caso do comprador) e o verdadeiro preço de venda (no caso do alienante), em conformidade com o disposto no art. 129º do CIRC (a que corresponde o actual art. 139º após a republicação do CIRC operada pelo DL n.º 159/2009), que reza assim:

1 - O disposto no n.º 2 do artigo 58º-A não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo pode, designadamente, demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 62º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, caso em que ao montante dos custos de construção deverão acrescer os demais indicadores objectivos previstos no referido Código para determinação do valor patrimonial tributário.

3 - A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

4 - O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor do ajustamento previsto no n.º 2 do artigo 58º-A, a qual, no caso de indeferimento total ou parcial do pedido, será da competência da Direcção-Geral dos Impostos.

5 - O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86º da mesma lei.

6 - Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes referente ao exercício em que ocorreu a transmissão e ao exercício anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização. (Redacção dada pelo art. 52º da Lei n.º 53-A/2006 de 29/12).

7 - A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 58º-A, ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa (Redacção dada pelo art. 52º da Lei n.º 53-A/2006 de 29/12).

8 - A impugnação do acto de fixação do valor patrimonial tributário, prevista no artigo 77º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e no artigo 134º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não tem efeito suspensivo quanto à liquidação do IRC nem suspende o prazo para dedução do pedido de demonstração previsto no presente artigo.

A lei criou, assim, um procedimento tributário em ordem a permitir ao sujeito passivo de IRC demonstrar que o preço efectivamente praticado é inferior ao VPT fixado e, assim, afastar a presunção

resultante do referido artigo 58º-A do CIRC, procedimento que é instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado no mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreu a transmissão (caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado) ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva (nos restantes casos) e que se rege *«pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86º da mesma lei»* (nº 5 do art. 129º).

Equiparou-se, assim, este procedimento àquele outro previsto nos artigos 91º e 92º da LGT (pedido de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos), constituindo tal procedimento uma condição necessária à abertura da via contenciosa (nº 7 do art. 129º). Ou seja, o procedimento que visa a demonstração, pelo sujeito passivo, de que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT definitivamente fixado, constitui uma condição de procedibilidade da impugnação judicial quando nesta se pretenda discutir o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis.

Posto isto, a questão que se coloca é a de saber se o sujeito passivo (no caso, o vendedor) pode ou não sindicar judicialmente, de forma imediata e autónoma, a decisão que lhe indefere o pedido de prova do preço efectivo no procedimento que instaurou para o efeito, ou se, pelo contrário, só pode atacar a legalidade dessa decisão na impugnação que deduza contra o acto tributário final – isto é, na impugnação do acto de liquidação de imposto que resultar das correcções efectuadas por aplicação do n.º 2 do art. 58º-A, ou, se não houver lugar a liquidação de imposto, do acto de correcção ao lucro tributável efectuada ao abrigo do mesmo preceito legal.

Na perspectiva do Réu - SUB-DIRECTOR GERAL DOS IMPOSTOS – a Autora não pode sindicar contenciosamente, de forma imediata, a decisão que lhe indefere o pedido de prova do preço efectivo, posição que foi aceite, como se viu, na decisão ora recorrida.

Antes de avançarmos para a análise da questão, não podemos deixar de expressar a nossa perplexidade pela posição que a Autoridade Tributária (AT) tem adoptado nesta matéria. Isto porque quando o contribuinte ataca contenciosamente, de forma autónoma e directa, a decisão proferida no procedimento previsto no artigo 129º, a AT vem sustentar, como acontece neste caso, a inimpugnabilidade do acto, advogando que a sua legalidade só poder ser discutida na impugnação que venha a ser deduzida contra o acto final de liquidação; mas quando o contribuinte aguarda pelo acto de liquidação de imposto para questionar a legalidade da decisão proferida naquele procedimento – como aconteceu no caso apreciado por esta Secção do STA no acórdão proferido em 6/02/2013, no recurso n.º 0989/12 – a AT vem sustentar que a decisão daquele procedimento era contenciosamente impugnável, de forma imediata e autónoma, e com base nisso advoga a caducidade do direito de impugnar judicialmente o acto que, para efeito de IRC, fixara o valor do imóvel.

Perplexidade que se agrava quando se constata que os serviços do Réu notificaram a aqui Autora de que a decisão de indeferimento no procedimento referido no art. 129º do CIRC podia ser objecto de impugnação através de acção administrativa especial a apresentar nos termos e prazos estabelecidos nos arts. 46º e 58º, n.º 2, do CPTA, dando-lhe, assim, indicação no sentido da impugnabilidade directa e autónoma do acto.

Tudo isto contribui, de forma lamentável, para o alto nível de litigiosidade fiscal, num contexto judicial de desmesurado volume de litígios nos tribunais tributários, que implicam elevados custos económicos, quando a Administração Tributária devia ser a primeira a contribuir para uma justiça tributária mais célere e para a diminuição de muitos litígios desnecessários e inúteis que grassam nos tribunais.

Posto este reparo, vejamos, então, se a decisão recorrida padece do erro de julgamento que a Autora, ora Recorrente, lhe imputa.

Estabelece o artigo 54º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que *«1- Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.».*

Tal preceito consagra o denominado princípio da impugnação unitária, segundo o qual só é possível, em princípio, impugnar o acto final do procedimento, e não já os actos interlocutórios ou procedimentais, dado que só o acto final atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica do contribuinte, fixando a posição da administração tributária perante este e definido os seus direitos e obrigações. E dele resulta, ainda, que no contencioso tributário, ao contrário do que acontece actualmente no contencioso administrativo, o critério da impugnabilidade dos actos é o da sua lesividade imediata, ou seja, é a lesividade objectiva, imediata, actual, e não a lesividade meramente potencial.

Na verdade, enquanto a partir da entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e da opção legislativa materializada no n.º 1 do seu artigo 51º, a lesividade imediata do acto administrativo deixou de constituir atributo da sua impugnabilidade, pois que deixou de se exigir que o acto tenha sido praticado no termo de uma sequência procedimental, passando essa impugnabilidade a depender somente da externalidade do acto, ou seja, da susceptibilidade de produzir efeitos jurídicos que se projectem para fora do procedimento onde o acto se insere (*lesividade potencial*), já

no âmbito do contencioso tributário a impugnabilidade do acto continua a depender da sua lesividade *imediata* e *actual*, da produção de efeitos negativos imediatos na esfera jurídica do contribuinte, pela violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

E porque é a esta luz que deve ser visto o princípio da impugnação unitária, inviabilizador da impugnabilidade dos actos procedimentais, compreende-se que ele só deva ceder naqueles casos em que *(i)* o legislador consagrou norma expressa em sentido contrário, ou naqueles casos em que *(ii)* se verifica a lesividade imediata do acto e em que, por isso, se torna imprescindível assegurar a tutela judicial efectiva em relação a esse tipo de acto, sendo que o conceito engloba apenas as situações de lesão imediata e actual, estando excluídas da garantia os actos cuja lesividade seja apenas potencial.

Deste modo, e concluindo, os actos interlocutórios do procedimento tributário, sendo meramente instrumentais ou preparatórios da decisão final, ainda que ilegais, não são, em princípio, lesivos dos interesses do contribuinte, pois a sua situação tributária não fica com eles definida ou resolvida. Razão por que a sua ilegalidade só pode ser suscitada aquando da eventual impugnação deduzida contra o acto final lesivo. A menos que se trate *(ii)* de actos procedimentais cujo escrutínio judicial imediato e autónomo se encontre expressamente previsto na lei (os chamados "actos destacáveis"), que na falta de impugnação imediata se consolidam na ordem jurídica, ficando precludido o direito ou a faculdade processual de posteriormente discutir a sua legalidade e afastada a possibilidade de impugnar, com base na sua ilegalidade, a liquidação que desse acto partiu, ou *(ii)* de actos que, embora inseridos no procedimento e anteriores à decisão final, sejam imediatamente lesivos, abrindo-se então a possibilidade da sua impugnação imediata, sem prejuízo de a sua ilegalidade poder ainda ser suscitada na impugnação que venha a ser deduzida contra o acto final, pois que do art. 54º do CPPT não decorre a preclusão desse direito para os actos não destacáveis, e tal dimanar, similarmente, da regra contida no n.º 3 do art. 51º do CPTA, de aplicação supletiva ao contencioso tributário.

Em suma, havendo um acto imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte, ainda que esse acto esteja inserido num dado procedimento e seja antecedente de uma decisão final, ele tem a faculdade de o impugnar autónoma e imediatamente, não ficando, todavia, limitado o seu direito de impugnar a decisão final.

No caso vertente, decorre do teor do acto impugnado que a sociedade "A……..." procedeu à venda, em 26/07/2005, de 4/5 indivisos do terreno para construção inscrito na matriz da freguesia de Quarteira sob o artigo 11641, pelo preço declarado na escritura pública de € 6.568.087,85, sendo que na altura o VPT do prédio era de 3.105.132,43; nessa mesma escritura as partes acordaram na construção nesse terreno de um prédio urbano em propriedade horizontal e na futura divisão das respectivas fracções autónomas entre si (4/5 para a adquirente do terreno e 1/5 para a alienante). Em finais de 2007 foi realizada a 2ª avaliação do referido terreno bem como das fracções autónomas do prédio nele construído (inscritas na matriz sob o artigo P 12856 A a P e CT), tendo sido fixado o VPT para o terreno em € 20.739,770,00.

A referida sociedade apresentou então pedido de produção de prova do preço efectivo na transmissão do terreno e, consequentemente, das fracções do prédio nele construído, com vista a demonstrar que o preço real da transmissão fora exactamente o declarado na escritura, determinado pela aplicação das regras de mercado vigentes, não podendo ter-se em conta o VPT fixado. Pedido que foi indeferido com o argumento de não terem sido anexados ao pedido os elementos bancários da sociedade e dos administradores que estavam em exercícios de funções no ano da operação e no ano imediatamente anterior. Interposto recurso hierárquico, este foi igualmente indeferido, mantendo a AT o entendimento vertido na decisão recorrida.

Razão por que a Requerente interpôs a presente acção administrativa que tem por objecto tal acto de indeferimento. Todavia, não se tratando de um acto previsto na lei como um *acto destacável*, a sua impugnabilidade contenciosa directa, imediata e autónoma, dependerá da sua qualificação como *acto imediatamente lesivo*.

À primeira vista, essa decisão parece não constituir um acto imediatamente lesivo, por aparentemente não ser susceptível de provocar, por si, efeitos jurídicos negativos imediatos na esfera jurídica do sujeito passivo alienante do imóvel, a qual só seria atingida com o acto final de liquidação do imposto sobre o rendimento ou com o acto de correcção do lucro tributável no caso de não haver lugar a liquidação de imposto. Pelo que se compreende que, numa primeira leitura, se tenda a sustentar a posição sufragada na decisão recorrida.

Importa, contudo, recordar o que acima deixámos referido no que toca às consequências fiscais da determinação do valor patrimonial tributário a nível de tributação do rendimento quando o valor de transacção do imóvel é inferior ao VPT definitivo. É que, nessa situação, nasce imediatamente para o vendedor a obrigação fiscal de efectuar a correcção dos rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a transmissão (correcção correspondente à diferença entre o valor declarado e o VPT fixado), o que, na prática, envolve não só uma nova e actual obrigação contabilística como, também, uma nova e imediata obrigação declarativa, de apresentação de declaração Modelo 22 de substituição, independentemente de se vir ou não a constituir uma futura obrigação tributária de pagar mais imposto.

E a falta de apresentação dessa declaração fiscal – que, no caso vertente, teria de ser feita logo no mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que o VPT se tornou definitivo, caso não fosse instaurado o procedimento para prova do preço efectivo da transmissão, já que este tem efeito suspensivo sobre o procedimento para a liquidação do imposto na parte correspondente ao valor do ajustamento – acarreta mesmo a instauração de procedimento contra-ordenacional, com todos os efeitos nefastos daí decorrentes.

Quer isto dizer que não só o acto de determinação do VPT definitivo do imóvel (que a lei considera destacável para efeitos contenciosos) como, também, o acto de indeferimento do pedido de prova do preço efectivo da transmissão desse imóvel, afectam, de forma actual e imediata, os direitos e interesses legalmente protegidos do sujeito passivo de imposto sobre o rendimento, e, por isso, torna-se imprescindível assegurar-lhe a tutela judicial efectiva em relação a este tipo de actos, com a possibilidade de impugnação autónoma e imediata, subtraída ao regime regra da impugnação unitária.

Por conseguinte, é de considerar que ao sujeito passivo vendedor de imóvel assistem os seguintes meios contenciosos: *(i)* impugnação judicial do acto que fixou o valor patrimonial tributário do imóvel; *(ii)* acção administrativa especial para sindicar a legalidade do acto final do procedimento que instaurou com vista à prova do preço efectivo da transmissão; *(iii)* impugnação judicial do acto de liquidação de IRC que vier a resultar da aplicação do disposto no art. 58º-A do CIRC, sendo de notar que nela pode invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado na liquidação ou no procedimento destinado à prova do preço efectivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova adequado à demonstração do preço efectivamente praticado.

Razão por que não pode manter-se a decisão recorrida, devendo os autos baixar ao tribunal "a quo" para prosseguimento da acção, designadamente com a apreciação e decisão do incidente do valor da causa e conhecimento do mérito da pretensão formulada, se a tal nada mais obstar.

Termos em que fica prejudicado o conhecimento do recurso interposto pelo Réu, face à revogação do despacho saneador que pusera termo à acção e consequente eliminação da condenação em custas que dele constava, e face ao dever de prosseguimento da acção, designadamente com a apreciação e decisão do incidente do valor da causa.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

a) Conceder provimento ao recurso interposto pela Autora, revogar a decisão recorrida na parte em que julgou procedente a excepção da inimpugnabilidade do acto e que, em consequência, absolveu o Réu da instância, determinando-se a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para prosseguimento da acção, designadamente com a apreciação e decisão do incidente do valor da causa e conhecimento do mérito da pretensão formulada, se a tal nada mais obstar.

b) Julgar prejudicado o conhecimento do recurso interposto pelo Réu.

As custas do recurso interposto pela Autora são devidas pelo Réu, não sendo devidas custas pelo recurso interposto por este.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Imposto de selo no ano de 2012. Antecipação do facto tributário. Vantagem da antecipação da arrecadação de receitas.

Sumário:

I — A cobrança do imposto de selo duas vezes em 2012 teria de ser claramente assumida, não podendo resultar de uma mera leitura do texto legal à luz de uma carência de receitas do erário público enunciada no preâmbulo na medida em que do texto da Lei n.º 55-A/2012.

II — O regime transitório constante do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, estabelece que para o ano de 2012 e para efeitos de Imposto de Selo, os proprietários de prédios urbanos com afectação habitacional e um VPT superior a €1.000.000,00, o facto tributário situa-se em 31/10/2012 e o imposto deverá ser pago numa única prestação até 20/12/2012 obtendo, deste modo a vantagem da antecipação da arrecadação do imposto.

Processo n.º 1018/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……, S. A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé
. de 4 de Junho de 2014
Julgou procedente a oposição e, determinou a extinção do processo de execução fiscal

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de oposição n.º 121/14.2BELLE, ao processo de execução fiscal n.º oposição à execução fiscal n.º 1082.2013.0116.9297, instaurado contra A……, S.A. tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

a) A Lei n.º 55-A/2012 de 29/10 alterou o art.º 1.º do CIS e aditou à Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) a Verba 28, criando uma nova realidade sujeita a imposto, consubstanciada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00;

b) O art.º 6.º daquela Lei consagra sob a epígrafe "Disposições transitórias", o regime legal aplicável em 2012;

c) Para efeitos de liquidação de Imposto de Selo (IS) previsto na verba 28 da TGIS, o facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012, sendo o imposto devido pelo proprietário, usufrutuário ou superficiário do prédio a 31 de Outubro de 2012, conforme art.º 8.º do CIMI por remissão do art.º 3.º n.º 3 alínea u) e art.º 2.º n.º 4 ambos do CIS e n.º 1 alínea a) da citada Lei;

d) O valor patrimonial tributário (VPT) a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011;

e) A taxa aplicável é de 0,5%, 0,8% ou 7,5%, nos termos do ponto i), ii) e iii) da alínea f) do n.º 1 do citado art.º 6.º;

f) A liquidação de IS, de 7/11/2012, aqui sindicada, foi efectuada segundo as disposições transitórias do citado art.º 6.º n.º 1 alínea a), c), d), e) e f), sendo que o facto tributário se verificou em 31 de Outubro de 2012, mas cuja liquidação do imposto se reporta ao VPT determinado segundo as regras do CIMI por referência ao ano de 2011, devendo ser pago numa única prestação até 20/12/2012;

g) A liquidação de IS, de 21/3/2013, aqui colocada em causa, foi efectuada segundo o n.º 2 daquele art.º 6.º, cujo facto tributário se verificou em 31 de Dezembro de 2012 (cfr. alínea a) do n.º 4 do art.º 15.º-D do DL n.º 287/2003, de 12/11 com a redacção da Lei n.º 60-A/2011 de 30/11 e art.º 113.º n.º 1 in fine do CIMI), mas cuja liquidação do imposto se reporta ao VPT determinado na avaliação geral efectuada em Dezembro de 2012, porquanto;

h) A liquidação, aqui em causa, não enferma do vício de duplicação de colecta, porque não há aplicação repetida da mesma norma de incidência ao mesmo período de tempo (vide n.º 1 do art.º 205.º do CPPT), pois,

i) Foi efectuada em 2013 reportando-se ao VPT determinado na avaliação geral efectuada em 31 Dezembro de 2012 e a outra liquidação sindicada foi efectuada em 2012 e respeita ao VPT determinado por referência ao ano de 2011, logo, não se referem ambos os impostos ao mesmo período temporal, como decidiu a douta sentença ora recorrida;

j) Acresce que, os art.ºs 5º n.º 1 u) e 67.º n.º 2 ambos do CIS remetem, desde logo, para as disposições legais do art.º 8.º n.º 1 e 113.º n.º 1 e 2 do CIMI, pelo que;

k) A AT ao ter liquidado, em Março de 2013, o Imposto de Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, referente ao ano de 2012, mais não fez do que aplicar aos factos concretos as disposições legais em vigor, supra devidamente identificadas;

l) A figura jurídica da duplicação de colecta só se verifica quando estão exista reunião cumulativa dos seguintes requisitos: a) ser o facto tributário o mesmo; b) ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo se exige; c) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal;

m) Daqui ser forçoso concluir que, no caso sub judice, não se verificam os requisitos legais que são necessários ocorrerem para estarmos perante a referida figura jurídica;

n) Pelo que, entendemos que a douta sentença fez uma errada aplicação do direito, por violação das disposições legais supra explanadas, não padecendo a liquidação aqui em causa, do vício de duplicação de colecta que lhe vem assacado.

Requereu que seja revogada a sentença recorrida, mantendo-se o processo de execução fiscal.

Foram apresentadas contra-alegações no sentido de ser confirmada a decisão recorrida que encerram com as seguintes conclusões:

A. A liquidação que serve de base à presente execução configura uma verdadeira duplicação de colecta face à nota de liquidação n.º 2012 001896974, de 7 de Novembro de 2012, pois incidem ambas sobre o mesmo período temporal.

B. O art.º 6.º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro não deixa margem para dúvidas quanto ao facto tributário gerador de imposto: propriedade do imóvel na data de 31 de Outubro de 2012.

C. Uma vez liquidado o Imposto do Selo respeitante ao exercício de 2012, nos termos da verba 28 da TGIS, não pode a Administração Tributária voltar a liquidar o mesmo imposto, com base no mesmo imóvel e facto temporal, só porque o proprietário se manteve em 31 de Dezembro do mesmo ano.

D. Conforme decidiu o TCA Sul em 02/06/2009, "a duplicação de colecta, por referência a um elemento temporal e estrutural, verifica-se quando, estando paga uma colecta, se liquida e exige outra da mesma natureza, em relação ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo."

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) A Impugnante é proprietária do terreno para construção, denominado lote ……, sito na ……, freguesia de …….., concelho de Loulé, inscrito na matriz respetiva sob o artigo 11475, com o VPT de € 26.770.268,54, determinado no ano de 2013 – cfr. fls. 21 dos autos.

B) Com referência ao ano de 2012, e em relação ao prédio identificado em A), em 07.11.2012 foi efetuada a liquidação de Imposto de Selo n.º 2012 001896974, no valor total de € 127.174,67, que considerou um VPT de € 25.434.934,48, mediante aplicação da taxa de 0,50, com fundamento no art.º 6.º, n.º 1, als. a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, e data limite de pagamento em 20.12.2012 – cfr. doc. 3 junto com a p.i., a fls. 17 dos autos.

C) Em 20.12.2012 a Oponente pagou, na totalidade, a liquidação que antecede – cfr. doc. 4 junto com a p.i., a fls. 18 dos autos.

D) Com data de 21.03.2013 foi efetuada a liquidação de Imposto de Selo n.º 2013 000292513, relativa ao prédio identificado em A), e com referência ao ano de 2012, que apurou a coleta de total € 254.349,34, com base no VPT de € 25.434.934,48, mediante aplicação da taxa de 1%, com fundamento na verba 28.1 da TGIS e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de € 84.783,12 em abril de 2013 – cfr. doc. 2 junto com a p.i., a fls. 16 dos autos.

E) A Oponente não pagou a liquidação identificada na alínea que antecede – por acordo.

F) Em 13.12.2013 foi emitida certidão de dívida no valor da liquidação identificada em D) que apurou juros de mora no montante de € 3.904,19 e custas de € 346,42, tudo no valor de € 88.153,51, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 1082.2013.0116. 9297 – cfr. doc. 1 junto com a p.i., a fls. 15 dos autos.

G) Em 26.12.2013 foi emitida nota de citação da ora Oponente para o processo de execução fiscal que antecede – cfr. doc. 1 junto com a p.i., a fls. 15 dos autos.

H) Em 05.02.2014 a Oponente remeteu a presente oposição ao Serviço de Finanças de Loulé, sob correio registo – cfr. fls. 19 dos autos.

Factos não provados:

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afetar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

A Recorrente considera que a sentença recorrida enferma de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação da lei, por não se verificar o vício de duplicação de colecta, fundamento com base no qual foi a acção julgada procedente.

A recorrida deduziu oposição à execução fiscal invocando a duplicação de colecta por ter sido alvo de dois actos de liquidação de imposto de selo – verba 28.1 da TGIS – para o ano de 2012, relativas ao mesmo prédio urbano (terreno para construção), a segunda efectuada após o pagamento da primeira.

Nos termos do disposto no artº 205º do Código de Procedimento e Processo Tributário estaremos perante uma duplicação de colecta se, estando pago um tributo, for exigido um tributo de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

Na situação presente verifica-se que ambas as liquidações respeitam a imposto de selo incidente no ano de 2012 e sobre o mesmo prédio.

No 1º acto de liquidação de Imposto de Selo n.º 2012 001896974, de 07.11.2012, no valor total de € 127.174,67, que considerou um VPT de € 25.434.934,48, mediante aplicação da taxa de 0,50%, com fundamento no art.º 6.º, n.º 1, als. a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29.10.

No 2º acto de liquidação de Imposto de Selo n.º 2013 000292513, de 21.03.2013, e com referência ao ano de 2012, que apurou a colecta de total € 254.349,34, com base no VPT de € 25.434.934,48, mediante aplicação da taxa de 1%, com fundamento na verba 28.1 da TGIS e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de € 84.783,12 em Abril de 2013.

Diversamente do entendido pelo Magistrado do Ministério Público a simples circunstância de os valores liquidados não serem completamente coincidentes, não é suficiente para se arredar a situação de duplicação de colecta e se admitir que se trata de liquidações adicionais. A figura de duplicação de

colecta visa impedir que se repita a cobrança do mesmo tributo sendo essencial que se verifique se estamos em presença de tributos de igual natureza, referentes ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, mesmo que o valor apurado numa e noutra liquidação não sejam coincidentes, como aqui ocorre, dado que o valor apurado decorre das diversas taxas aplicadas numa e noutra liquidação, 0,50% na primeira e 1% na segunda, sem que daí se possa retirar qualquer dado que infirme estarmos perante o mesmo tributo, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

A recorrida pagou ainda durante o ano de 2012 o valor apurado no 1º acto de liquidação referido. No ano seguinte, 2013, foi notificada de novo acto de liquidação do mesmo imposto, relativamente ao mesmo prédio e referente ao mesmo ano a que se reportava o imposto já pago – 2012 -.

Na visão da recorrente no ano de 2012 pretendeu o legislador que fossem pagos dois impostos de selo.

Neste imposto anual, a que é aplicável, subsidiariamente, com as devidas adaptações, o CIMI a nota de cobrança é emitida em Março, o sujeito passivo é o titular do direito de propriedade do prédio em 31/12/2012, e o valor patrimonial tributário a considerar é o inscrito na matriz quando igual ou superior a um milhão de euros.

No ano de 2012 o legislador pretendeu arrecadar receitas e consagrou no artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29/10, disposições transitórias, para as liquidações a realizar em 2012, antecipando a verificação do facto tributário para 31/10/2012. A Administração Tributária considerou que era possível liquidar o imposto de selo por referência a 31/10/2012 e a 31/12/2012, como se nesse ano existissem dois factos tributários distintos. Assim, em vez de obter apenas a vantagem da antecipação do recebimento do imposto que foi arrecadado ainda em 2012, pretendeu arrecadar duas vezes o mesmo imposto, fundamentando o 1º acto de liquidação no n.º 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29/10 e o segundo acto de liquidação no n.º 2 do mesmo preceito legal.

Como já decidido por este Supremo Tribunal Administrativo em 29 de Outubro do corrente ano, no processo n.º 0865/14, «*Ora, por mais agudas que sejam as necessidades de receitas fiscais, que estão na génese do aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo da Verba 28.1 em Outubro de 2012, não parece lícito concluir ter sido intenção do legislador que, relativamente ao mesmo ano de referência – 2012 –, pudesse haver cumulativamente duas liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral (preenchidos que fossem os respectivos pressupostos de incidência): uma a efectuar ainda em 2012, a que seria aplicável o disposto no artigo 6.º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012, e outra a efectuar em 2013, a que seriam aplicáveis as regras gerais (ao abrigo do n.º 2 do artigo 6.º da mesma Lei)*».

A situação deveras anómala de o legislador pretender cobrar no ano de 2012 duas vezes o imposto em referência teria de ser claramente assumida, não podendo resultar de uma mera leitura do texto legal à luz de uma carência de receitas do erário público enunciada no preâmbulo na medida em que do texto da Lei n.º 55-A/2012 tal interpretação não colhe o menor assento.

Acompanhando o decidido no processo 0865/14, concluímos que:

«*do regime transitório constante do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, decorre com clareza que para o ano de 2012 e para efeitos de Imposto de Selo, os proprietários de prédios urbanos com afectação habitacional e um VPT superior a €1.000.000,00, o único facto tributário situa-se em 31/10/2012, a única liquidação pela AT deve ser feita até ao final de Novembro de 2012, a única taxa a aplicar no caso de prédios avaliados nos termos do CIMI é de 0,5% e o imposto deverá ser pago numa única prestação até 20/12/2012*».

Pelo exposto, verifica-se que não enferma a decisão recorrida de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação da lei, tendo efectuado uma adequada interpretação da lei aplicável à situação sub judice, a merecer a sua confirmação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Processo n.º 1043/14-30.
Recorrente: Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.
Recorrido: A……., L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A…….., Lda., identificada nos autos, deduziu no Tribunal Tributário de Lisboa, oposição à execução fiscal nº. 037020110101451104 e apensos, instaurada no Serviço de Finanças de Cabeceiras de Basto, para cobrança de créditos decorrentes da falta de pagamento de taxas de portagem, custos administrativos e coima aplicada pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP, à ora oponente, por decisão condenatória em processo de contra-ordenação relativa ao veículo com a matrícula ….-…-….

2. Naquele Tribunal, a oposição foi julgada procedente, declarando-se extintas as coimas por prescrição e extintos os respectivos processos de execução fiscal.

3. Inconformado, o Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP, veio interpor recurso para o STA, oferecendo as seguintes conclusões das suas alegações:

A. O Tribunal a quo julgou a oposição procedente, considerando prescrita a coima aplicada nos procedimentos contra-ordenacionais, que estão na génese dos processos de execução agora em causa, regulados pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

B. À data das infracções que estão na base dos processos de contra-ordenação já estatuía o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, que as coimas e sanções acessórias prescrevem no prazo de dois anos.

C. A Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, sofreu uma alteração profunda com a Lei n.º 66-B/2011, de 30 de Dezembro, tendo por força do seu n.º 2 do artigo 177º, sido revogado o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

D. O n.º 1 do mesmo artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de Dezembro, procedeu também à alteração do artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, passando a constar que "Às contra-ordenações previstas na presente lei, e em tudo o que nela não se encontre expressamente regulado, é aplicável o Regime Geral das Infracções Tributárias" (nosso sublinhado).

E. O Tribunal a quo aplicou a redacção da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, dada pela Lei n.º 66-B/2011, de 30 de Dezembro, considerando a revogação do artigo 16.º-B; porém não considerou a nova redacção do artigo 18.º que dispõe que se aplica subsidiariamente o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

F. Ora todas as alterações efectuadas à Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, pelo artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de Dezembro, entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2012.

G. A aplicação no tempo de normas substantivas está regulada no Código Penal, pelo que os efeitos das alterações operadas pela Lei n.º 66-B/2011, de 30 de Dezembro, também devem ser analisados à luz do preceituado naquele Código.

H. No direito substantivo é necessário optar, em bloco, por um ou outro regime, sendo aplicado aquele que, na sua totalidade, seja mais favorável ao agente.

I. Assim, se se considerar a revogação do artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, operada pelo n.º 2 do artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de Dezembro, também se terá de aplicar o disposto no artigo 34.º do RGIT (por força do artigo 18.º da Lei n.º 25) 2006, na redacção dada pelo diploma legal supra referido) que estabelece que as sanções por contra-ordenação prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação.

J. Ora a aplicação de um prazo de prescrição das coimas de cinco anos é mais desfavorável ao agente, pelo que, teremos de optar, em bloco, pela aplicação da redacção da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, em que está previsto um prazo de prescrição das coimas de 2 anos (cfr. artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho).

K. Na sentença ora recorrida foi considerada a revogação do artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de Junho, operada pelo n.º 2 do artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de Dezembro, e desconsiderada/esquecida a alteração ao artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, efectuada pelo n.º 1 do mesmo artigo 177.º da Lei 66-B/2011, de 30 de Dezembro.

L. Destarte, tomando em conta o invocado, impunha-se que o Tribunal a quo tivesse aplicado o prazo de prescrição de coima de 2 anos previsto no artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, em vigor à data das infracções, e não o regime geral previsto no RGCO.

Termos em que, e nos mais de Direito aplicável, deverá ser dado integral provimento ao presente recurso, julgando-o procedente, por provado e, em consequência, revogada a sentença de que se recorre, assim fazendo, V. Exas., Venerandos Conselheiros, a costumada JUSTIÇA!

4. Não houve contra-alegações.

5. O magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

O recorrente acima identificado vem sindicar a decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, exarada a fls. 135/142, em 28 de Junho de 2013.

A sentença recorrida julgou prescritas as coimas exequendas e extintos os PEFs, no entendimento de que se mostra decorrido o prazo de um ano estatuído no artigo 29.º do RGCO, aplicável por força

do artigo 18.º da Lei 25/2006, na sequência da revogação do artigo 16.º-B de tal lei, operada pela Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 164/166, que, como é sabido, ressalvadas questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua apreciação, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-ordenações.

O recorrente tem o ónus de atacar a sentença recorrida, sob pena de não fazendo não se poder conhecer do recurso.

Ora, das alegações e conclusões do recorrente ressalta que apenas sindica a fundamentação da decisão que julgou prescritas as coimas e extintos os PEFS e não a decisão em si.

De facto, sustenta o recorrente que, a sentença ao considerar a revogação do artigo 16.º-B da lei 25/2006, operada pelo n.º 2 do artigo 177.º da Lei 66-B/2011, de 30 de Dezembro, também teria de aplicar o disposto no artigo 34.º do RGIT, por força do artigo 18.º da Lei 25/2006, na redacção dada pela referida Lei 66-B/2011, que estabelece um prazo de prescrição de 5 anos e que, de qualquer modo, deveria ter sido aplicado o regime mais favorável do artigo 16.º-B da Lei 25/2006, que estabelece um prazo de prescrição de dois anos.

Todavia, embora requeira a revogação da sentença, não sindica a decisão em si mesma, sustentando e demonstrando que aplicando o regime de prescrição de dois anos constante do artigo 16.º-B da lei 25/2006 as coimas não se mostram prescritas, como decidiu a sentença recorrida.

E, como é sabido, o tribunal ad quem pode manter a decisão recorrida com diferente fundamentação, nomeadamente com a fundamentação sustentada pelo recorrente.

Assim, sendo, por falta de ataque à decisão recorrida, e ressalvado melhor juízo, não se deve conhecer do recurso.

Se assim não for entendido, então o recurso não merecerá provimento, como se irá tentar demonstrar.

Como resulta do probatório e dos autos (certidão executiva) as coimas exequendas reportam-se a contra-ordenações praticadas entre Janeiro a Outubro de 2008, sendo certo que 1 de Novembro de 2009 (certidão executiva) corresponde à condenação por banda do Conselho Directivo do INIR-IP, nas referidas coimas.

Nos termos do disposto no artigo 16.º-B da Lei 25/2006, vigente à data da condenação e prática da infracção, a prazo de prescrição das coimas aí previstas era de 2 anos, sendo certo que, nos termos do estatuído no artigo 18.º da mesma Lei às situações não expressamente previstas se aplica o regime previsto no RGCO.

A Lei 66-B/2011, de 30 de Dezembro, em vigor em 1 de Janeiro de 2012, revogou o artigo 16.º-B da Lei 25/2006 e deu nova redacção ao artigo 18.º que passou a estatuir a aplicação subsidiária do RGIT.

Nos termos do disposto no artigo 34.º do RGIT as sanções por contra-ordenação prescrevem no prazo de 5 anos, contados da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei geral.

De acordo com o disposto no artigo 30.º do RGCO a prescrição da coima suspende-se durante o tempo em que por força da lei a execução não pode começar a ter lugar, a execução foi interrompida e foram concedidas facilidades de pagamento.

Por força do estatuído no artigo 30.º-A do RGCO a prescrição da coima interrompe-se com a sua execução, sendo certo que a prescrição da coima ocorre quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

Nos termos do disposto nos artigos 3.º/b) do RGIT e 32.º do RGCO, aplica-se subsidiariamente o Código Penal no que respeita ao regime substantivo das contra-ordenações.

Nos termos do estatuído no artigo 2.º/4 do Código Penal, aplicável subsidiariamente, quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente.

No direito substantivo deve-se optar em bloco, por um ou outro regime, sendo aplicável o que, na sua totalidade, for mais favorável ao agente, como bem sustenta o recorrente.

Assim sendo, o regime decorrente da revogação do artigo 16.º-B e alteração do artigo 18.º da Lei 25/2006 operado pela Lei 66-B/2011, que estatui um prazo de prescrição das coimas de 5 anos é menos favorável ao recorrente, pelo que é de aplicar o regime anterior a tais alterações, onde se estatuía o prazo de prescrição de 2 anos.

Portanto, o prazo de prescrição a ter em conta é de dois anos, como defende o recorrente e não o de um ano como sustentou a sentença recorrida.

Ora, à data da prolação da sentença recorrida (28 de Junho de 2013) já se mostrava, claramente, prescrita a dívida exequenda.

Na verdade, como já se referiu, nos termos do estatuído no artigo 30.º-A do RGCO, a prescrição da coima ocorre sempre que, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

Ora, como resulta do probatório e dos autos não se verificou nenhum facto suspensivo da prescrição.

Assim sendo, tendo em atenção que o prazo de prescrição a relevar é de dois (2) anos, contados desde 11 de Fevereiro de 2010, data em que a decisão da coima se tomou definitiva (probatório, certidão executiva e artigos 59.º, 60.º do RGCO e 16.º da Lei 25/2006), a prescrição consumou-se, inexoravelmente, em 11 de Fevereiro de 2013.

Termos em que não deve ser admitido o recurso por falta de ataque à decisão recorrida, ou, caso assim não se entenda, negar-se provimento ao recurso e manter-se na ordem jurídica a decisão recorrida, embora com diferente fundamentação, atrás enunciada.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Cabeceiras de Basto, contra A……, Lda., o processo de execução fiscal n.º 03702011010145104 e apensos instaurado em 21/10/2011, para cobrança de taxas de portagem, custos administrativos e de coima aplicadas à Oponente por falta de pagamento de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias no valor total de € 1049,25 - cf. fls. 1 do PEF;

B) Foi elaborado auto de notícia identificando a oponente como infractora por ter passado na portagem nó de Fafe Sul, Basto, Figueiredo e Fama — cf. fls. do PEF;

C) No âmbito dos processos de contra-ordenação instaurados contra a Oponente com os n.ºs 100358499, 100167831, 100167161, 100167162, 100167164, 100167832, 100167833, 100358501, 100167163, 100358500, 100388680, que deram origem à dívida exequenda identificada em A), foram emitidas notificações com vista à sua notificação para defesa, ou pagamento voluntário da coima;

D) Foram proferidas decisões condenatórias em 12/10/2009, 27/10/2009 e 24/11/2009, aplicando uma coima em cada processo, cuja notificação foi remetida com registo e aviso de recepção, devolvidas em 25/11/2009, 30/11/2009 e 16/12/2009 com a indicação de se encontrar encerrado — cf. fls. 109, 118, 128 e 101, e 127, 108, 117 e 100 dos autos;

E) A notificação de tais decisões foi repetida em 29/12/2009 e foram lavradas cotas em que se refere o seguinte: "Nos termos e para os efeitos previstos no nº3 do artº 14.º da Lei 25/2006, de 30 de Junho, foi em (...), enviada para os CTT para expedição por correio simples notificação para o seguinte domicílio: Rua ……, S/N …… Portugal" -. cf. fls. 96, 104 e 112 dos autos;

F) Nas referidas cotas mencionam-se as seguintes datas respectivamente: 29/12/2009, 16/12/2009 e 4/12/2009 — cf. fls. 96, 104 e 112 dos autos;

G) Em 21/10/2011 foram emitidas certidões de dívida e remetidas à Autoridade Tributária e Aduaneira cartas precatórias com vista à realização das diligências necessárias à cobrança do montante em dívida e acrescido — cf. fls. 8, 12, 15 e 18, e respectivos versos do PEF;

H) A Oponente foi citada no processo executivo identificado em A), em 3/11/2011 — acordo;

De direito:

Perante esta factualidade o mº juiz "a quo" considerou que face à data da prática das contra ordenações em apreço-12 10 2009: 27 10 2009; e 24 11 2009 – que as coimas estavam prescritas face ao preceituado no artigo 29 do RGCO e isto porque sendo certo que a lei 25/2006 previa que a coima aplicada prescreveria no prazo de dois anos tal norma foi revogada pela lei 64-B da lei 67. A/2007 de 31 de Dezembro que fazendo depender o prazo prescricional do montante da coima aplicada estabeleceu por sua vez o prazo de prescrição de 3 anos para as coimas de montante superior a e 3740,98 e de um ano nos restantes casos.

E tendo o mº juiz constatado que in casu se não procedera ao cúmulo das coimas em causa face ao montante de cada uma dessas coimas ser de € 1049, 25 entendeu que o prazo de prescrição aplicável era o de um ano a contar da data em que a decisão condenatória passou a ter carácter definitivo o que no caso ocorrera em 29 12 2009; 16 12 2009; e 4 12 2009;

Porque o único facto interruptivo deste prazo prescrional apenas ocorreu com a citação para a execução em 03 11 2001 o mº juiz considerou prescritas as coimas aplicadas e procedente a oposição.

Como se vê das alegações e conclusões de recurso o recorrente Instituto de Mobilidade e dos Transportes IP não se conforma com a decretada prescrição das coimas e a extinção dos respectivos processo de execução fiscal porque considera que no caso o prazo de prescrição que vigorava era o de 2 anos "ex vi" do disposto no artigo 16-B da lei n.º 25/2006 de 30 de Junho.

E tendo as decisões condenatórias transitado em 04 02 2010 face à data das execuções-21 de Outubro de 2011 a prescrição da coima ainda não ocorrera.

Entende o Mº Pº que não se deve tomar conhecimento do recurso porquanto o recorrente não ataca a decisão recorrida.

Mas se assim se não entender, muito embora o regime de prescrição seja o pugnado pelo recorrente deve manter-se a sentença porquanto face ao tempo decorrido as coimas se encontram prescritas.

Entendemos relativamente à admissibilidade do recurso qua o que se deve considerar é que tendo o recorrente interposto o presente recurso pretendeu o reexame da sua causa por não concordar com a decisão que considera prescritas as coimas.

E porque o recorrente exprimiu de modo suficiente a sua discordância com a decisão recorrida passaremos a conhecer do recurso.

Na medida em que se não questiona a factualidade dada como provada há que considerar apenas se a sentença decidiu bem ao considerar ser aplicável à invocada prescrição o regime previsto no artigo 17/1 do RGO após a vigência da Lei 64-B/2007 de 30 12 que veio instituir um regime de prescrição cuja temporalidade dependia do montante da coima aplicável e que seria de 3 anos ou um ano ou se como salienta a recorrente o regime a aplicar seria antes o previsto no artigo 34 do RGIT ou seja de 5 anos a contar da data da aplicação da sanção sendo contudo de aplicar o regime mais favorável do artigo 16: B da Lei 25/2006 que é de dois anos.

Vejamos

O artigo 16 – B da lei 25/2006 deu nova redacção ao artigo 18 dessa mesma lei que prescrevia a aplicação do regime de prescrição previsto no RGCO aos casos não expressamente previstos sendo o prazo de prescrição de 2 anos

A Lei 66/B 2011 de 30 de Dezembro entrou em vigor em 01 01 2012 e revogou o artigo 16 – B da lei 25/2006.

Por força desta alteração passou a ser aplicável às contra ordenações previstas na lei 25/2006 o prazo prescricional previsto nos artigos 33 e 34 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) referente prescrição das sanções contraordenacionais.

O artigo 34 do RGIT estipula que prescrevem no prazo de 5 anos a contar da sua aplicação as sanções aplicadas, sem prejuízo das causas de interrupção e suspensão previstas na lei geral.

Todavia o artigo 3º do RGIT determina também ser subsidiariamente.

Aplicável "às contra ordenações e respectivo processamento o regime geral do ilícito de mera ordenação social ou seja o regime constante do DL 433/82 de 27/10 com as alterações posteriormente introduzidas Decorrendo do referido artigo 34 do RGIT que o prazo prescricional aplicável é mais gravoso que o regime do RGCO temos de convir que face à data da aplicação das coimas em apreço o regime que então vigorava que como deixámos já referido era o do artigo 16-B da lei 25/2006 e do RGCO é aquele que mais favorece a arguida sendo-lhe por isso aplicável "ex vi" do disposto no artigo 2º n.º 4 do Código Penal.

Prevê o artigo 30 do RGCO que a prescrição da coima se suspende durante o tempo em que por motivo legal a execução não possa iniciar-se e o artigo 30-A do mesmo RGCO estipula que a prescrição da coima se interrompe com a sua execução, mas que a prescrição da coima ocorre quando desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.

Porque como ressalta o Mº Pº, do probatório não resulta a ocorrência de qualquer facto suspensivo da prescrição, tendo em consideração que como ficou provado a decisão de aplicação das coimas se tornou definitiva em 04 02 2010 cfr certidão de folhas 16 dos autos, a prescrição consumou-se em 04 02 2013

Face ao exposto acordam os juízes em conceder provimento ao recurso revogando a sentença na parte em que não considerou aplicável o prazo de prescrição de 2 anos previstos na lei 25/2006 e RGCO por ser o prazo de 2 anos previsto nos diplomas legais citados o aplicável.

Mas mantêm a decisão decretada da prescrição das coimas em apreço e a consequente procedência da oposição embora com diferente fundamentação.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Não Admissão.

Processo n.º 1057/14-30.
Recorrente: A……
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A……, com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo TCA Sul que julgou improcedente o incidente de justo impedimento suscitado e que, por consequência, não tomou conhecimento do recurso jurisdicional interposto da sentença que julgara improcedente o pedido de anulação de venda deduzido pelo comprador de imóvel licitado através de leilão electrónico no âmbito de processo de execução fiscal (ora Recorrente).

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1. O Recorrente discorda do acórdão proferido em 29/05/2014 pelo Tribunal Central Administrativo Sul: a mandatária do Recorrente invocou a situação de justo impedimento prevista no artigo 140º do CPC, por não conseguir cumprir o prazo de 5 dias para aperfeiçoar as conclusões, e se encontrar doente e impedida de trabalhar.

2. A mandatária foi vítima de vários crimes que correm e estão em investigação na Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa, tendo ficado em estado de choque, e com doença aguda de stress pós-traumático que a incapacita de elaborar trabalhos que exijam concentração, estando medicada e necessitando de descanso, estando em recuperação, pelo que junta e dá como integralmente reproduzidos os documentos sob o n.º 1, 2, 3, 4.

3. A mandatária foi vítima de cerca de 21 crimes a partir dessa data decorrentes do exercício das suas funções de advogada por denúncia de factos ilícitos, pelo que se verificou a situação de absoluta impossibilidade de praticar o acto, em virtude de ocorrência de facto independente da sua vontade e que um cuidado e diligências normais não fariam prever e verificou-se a impossibilidade de ter concentração para aperfeiçoar as conclusões complexas e extensas, por sentir falta de concentração total e cansaço cerebral, no período em que invocou Justo Impedimento.

4. A mandatária não podia substabelecer, pois o Recorrente não lhe tinha dado autorização para tal.

5. Informa ainda V. Exas. que relativamente a todas as situações de justo impedimento, a mandatária da A. possui provas em como esteve efetivamente doente, estando em investigação os fatos que causaram a doença à mandatária da A. no exercício de funções de Advogada.

6. Mais informa que em todos os processos em que à mandatária, desde os Tribunais de 1ª Instância, Relação de Lisboa e Supremo Tribunal de Justiça, têm sido aceites os atestados médicos e a situação de Justo Impedimento da mandatária, pelo que reitera o requerimento a V. Exas. de pedido de aceitação do Justo Impedimento.

7. Do exposto vem requerer a V. Exas. que revoguem o Acórdão que julgou improcedente o incidente de Justo Impedimento, e ordenem que seja tomado conhecimento pelo Tribunal do Recurso apresentado, bem como seja revogada a condenação em custas pelo Recorrente.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu douto parecer no sentido de que o recurso de revista não devia ser admitido, por não se verificarem os pressupostos legais inerentes e indispensáveis à sua admissão.

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre proceder à análise liminar da questão do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do presente recurso.

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for *claramente necessário para uma melhor aplicação do direito* ou se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

E como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, que aqui nos dispensamos de enumerar, a ***relevância jurídica fundamental*** deve ser detectada perante a relevância prática da questão, medida pela sua utilidade face à capacidade de expansão da controvérsia, e verificar-se-á em face de questões de direito que apresentem especial ou elevada complexidade ou quando a sua análise tenha suscitado dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina.

Já a ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando estiver em causa um caso que apresente contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução de idênticos futuros casos, e se detecte um interesse comunitário significativo na resolução da questão.

Finalmente, a ***clara necessidade da revista para uma melhor aplicação do direito*** há-de resultar da possibilidade de repetição noutros casos e da necessidade de garantir a uniformização do direito quando estão em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito. Pelo que a admissão do recurso terá lugar, designadamente, quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e a decisão nas instâncias esteja ostensivamente errada ou seja juridicamente insustentável, ou se suscitem fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando-se objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Daí que quem interpõe um recurso excepcional de revista deva invocar e explicar a excepcionalidade do mesmo, alegando e demonstrando que a questão colocada assume uma ***relevância jurídica ou social*** de ***importância fundamental*** ou, então, que o recurso é ***claramente necessário para uma melhor aplicação do direito***.

Competia, assim, ao Recorrente expor ao Tribunal *ad quem* as razões pelas quais, no seu entender, ocorriam, no caso, os pressupostos da admissão da revista. O que ele omitiu por completo, limitando-se a discordar do acórdão proferido pelo TCA Sul, imputando-lhe erro no julgamento da questão relativa ao justo impedimento para a prática de acto processual, como se de um recurso ordinário se tratasse, olvidando que não estamos perante um 3º grau de jurisdição, extinto na jurisdição tributária pelo DL 229/96, de 29.11.

Com efeito, nenhuma palavra é dita sobre a natureza, relevo jurídico e acuidade da questão colocada. Assim, e visto que este recurso é de natureza excepcional e não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, encontra-se afectada a sua admissibilidade.

De todo o modo, sempre se dirá que não se verificam, no caso, os enunciados requisitos para a admissão do recurso excepcional de revista, pelas razões que passamos a expor.

A questão colocada é a do imputado erro de julgamento cometido no acórdão recorrido na que tange à julgada inexistência do justo impedimento invocado pela Exmª Mandatária do recorrente sob alegação de se encontrar impossibilitada, por doença, de observar o prazo de 5 dias que lhe fora concedido para aperfeiçoar as conclusões de recurso jurisdicional que interpusera da sentença proferida em 1ª instância para o TCA Sul.

Nesse acórdão, depois de se tecerem longas considerações jurídicas sobre o instituto do justo impedimento e de se ter julgado que *«só se verifica uma situação de justo impedimento, nos termos do artº 146, n.º 1, do C.P.Civil (cfr. actual artº 140º do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6), quando a pessoa que devia praticar o acto foi colocada na impossibilidade absoluta de o fazer, por si ou por mandatário, em virtude da ocorrência de um facto independente da sua vontade e que um cuidado e diligências normais não fariam prever (cfr. ac. S.T.A.- 1ª Secção, 15/5/2003, rec. 354/03; ac. S.T.A.- 1ª.Secção, 26/9/2006, rec. 119/06; ac. S.T.A.-1ª Secção, 11/9/2008, rec. 347/06; ac. T.C.A.Sul- 2ª Secção, 2/10/2012, proc. 3287/09; Abílio Neto, C.P.Civil anotado, 17ª edição, 2003, pág. 236; Carlos Lopes do Rego, Comentários ao C.P.Civil, I,...)»,* concluiu-se que a factualidade que os autos evidenciam não permite asseverar uma impossibilidade absoluta de observar o prazo concedido à Exmª Mandatária para sintetizar as conclusões do recurso, aduzindo-se, para o efeito, a seguinte argumentação*:*

Conforme se retira dos autos, o recorrente foi notificado no sentido de, no prazo de cinco dias, vir apresentar novas alegações de recurso nas quais sintetize devidamente as conclusões, tudo conforme estatui o art.º 639, nºs.1 e 3, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6 (cfr. despacho exarado a fls.412 dos autos).

A aludida notificação, efectuada por carta registada no pretérito dia 13/12/2013 (cfr. fls.413 dos autos), foi enviada para o domicílio profissional da douta mandatária do recorrente nos termos dos arts. 247 e 248 do C.P.Civil, presumindo-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo, portanto o passado dia 16/12/2013, uma segunda-feira. O prazo de cinco dias fixado no despacho e consagrado no mencionado artº. 639, n.º 3, do C.P.Civil, teve o seu termo final no dia 23/12/2013, uma segunda-feira.

Somente no dia 8/1/2014 o recorrente juntou requerimento ao processo no qual termina pedindo que o Tribunal prorrogue o prazo concedido para sintetizar as conclusões do recurso, alegando justo impedimento da douta mandatária em virtude de se encontrar doente e impedida de trabalhar, tudo ao abrigo do artº 140 do C.P.Civil, mais juntando cópia de atestado médico (cfr. requerimento ...).

E no pretérito dia 28/1/2014, veio o recorrente juntar aos autos novas alegações de recurso, as quais remata com um quadro conclusivo de cento e seis pontos (...).

Por último, examinando o conteúdo dos atestados médicos ..., do primeiro (datado de 2/1/2014 e junto a fls. 484 dos autos) se retira que a douta mandatária está doente e impossibilitada de trabalhar, fazendo referência a uma outra observação, alegadamente, ocorrida em 19/12/2013, data esta em que terá sido emitido um atestado médico que comprovou a doença até ao dia 27/12/2013, embora não tivesse sido junto aos autos o atestado passado em 19/12/2013. Mais se refere no primeiro atestado médico que a douta mandatária se irá encontrar impossibilitada de trabalhar até dia 23/1/2014, embora se possa ausentar do seu domicílio devido à natureza da doença. Do segundo atestado (datado de 23/1/2014 e junto a fls.485 dos autos) se retira que a douta mandatária se encontra doente e impossibilitada de trabalhar, pelo prazo de dezasseis dias e até 8/2/2014 e que, dada a natureza da doença, deve sair de casa.

A factualidade em causa e constante dos descritos atestados médicos não configura, manifestamente, uma situação de justo impedimento prevista no artº. 146 do C.P.Civil (...).».

«Assim é, porquanto, a figura do justo impedimento está reservada para as situações em que um evento não imputável à parte, ou ao seu mandatário, tenha obstado à prática atempada de um acto, de forma absoluta. (...)

(...) Desde logo, se deve vincar que a douta mandatária juntou ao processo o requerimento suscitando o incidente de justo impedimento no dia 8/1/2014, data em que, alegadamente, estaria doente e impossibilitada de trabalhar segundo o atestado médico junto a fls. 484 e supra examinado. Por outro lado, incumbia, necessariamente, tanto ao mandatário, não impossibilitado sobre o ponto de vista volitivo (vontade, acção), como à parte/recorrente o poder de providenciar pela substituição do mandatário, se acaso o considerassem necessário e com vista ao cumprimento atempado do despacho exarado a fls. 412 do processo, o que não se verificou.

Concluindo, não nos encontramos perante situação enquadrável na figura do justo impedimento consagrada no artº. 140, do actual C.P.Civil, em consequência do que haverá que retirar consequências da falta de cumprimento atempado, por parte do recorrente, do despacho que lhe fixou prazo para vir apresentar novas alegações de recurso nas quais sintetize devidamente as conclusões (...).».

Ora, perante os pressupostos de admissão do recurso previstos no art. 150º do CPTA, torna-se evidente que não se justifica a sua admissão no presente caso.

Efectivamente, está em causa uma questão a que não pode atribuir-se relevância jurídica ou social de importância fundamental, por não ser particularmente complexa do ponto de vista jurídico e não contender com interesses especialmente importantes da comunidade, sendo que a utilidade da decisão, apoiada na julgada inexistência de justo impedimento para a prática de acto processual, nem sequer extravasa os limites da situação concreta gizada nos autos, tendo características individuais e não genéricas.

Estamos, pois, perante uma questão pontual e puramente individual, que não pode qualificar-se como juridicamente melindrosa ou socialmente relevante, ficando, assim, prejudicada a expansão da controvérsia em discussão.

Além de que a questão decidida no acórdão recorrido depende, além do mais, da fixação e valoração da factualidade nele vertida, pelo que a sua apreciação em sede de recurso de revista implicaria a apreciação dessa factualidade e das ilações e juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) que o julgador dela retirou para concluir pela inexistência de *impossibilidade absoluta* de observar o prazo concedido para a prática de acto processual, quando, como é sabido, o eventual erro na fixação e análise da matéria de facto e o erro nas ilações de facto não pode constituir fundamento de recurso de revista face aos termos expressos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 150º do CPTA.

Por outro lado, também não está em causa a necessidade de uniformização do direito, já que a doutrina vertida no acórdão recorrido sobre o conceito indeterminado de *justo impedimento* está em sintonia com a doutrina e a jurisprudência sobre a matéria, não havendo qualquer incerteza e instabilidade na definição do conceito que seja necessário clarificar. E porque também não se vislumbra a existência de um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida, fica igualmente afastada a necessidade de este Tribunal intervir no quadro de uma melhor aplicação do direito.

Em síntese, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, na medida em que das decisões proferidas pelo TCA em 2ª instância não cabe, em regra, recurso de revista para o STA, não pode o mesmo ser admitido.

3. Termos em que se acordam os juízes que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Alegações. Ónus de concluir. Admissão do recurso.

Sumário:

I — Justifica-se a admissão de revista excepcional, ao abrigo do n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, de Acórdão do TCA que confirmou despacho do Relator de não conhecimento do recurso por deficiente cumprimento do convite a que as conclusões fossem sintetizadas (artigo 639.º, n.º 3 do CPC).

II — A aplicação do n.º 3 do artigo 639.º do Código de Processo Civil, nomeadamente quanto à apreciação e determinação das consequências do deficiente cumprimento do ónus de concluir, coloca delicadas questões de limites, praticabilidade e exigências de proporcionalidade e surge frequentemente na prática judiciária, pelo que a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo permitirá construir padrões de aplicação e assegurar a garantia de controlo do sistema em casos mais acentuadamente duvidosos.

Processo n.º 1058/14-30.
Recorrentes: A…….. e Outro.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……. e B……..., ambos com os sinais dos autos, vêm interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10 de Julho de 2014, que indeferiu a reclamação para a conferência do despacho do Relator naquele TCA-Sul de não conhecimento do recurso por eles interposto da sentença do TAF do Funchal de 31 de Agosto de 2013, que julgara improcedente a reclamação deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Funchal I que lhes indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, *por não ter sido acatado o despacho de convite ao aperfeiçoamento das conclusões.*

Os recorrentes terminam as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A – O Recurso ora interposto preenche os requisitos legais estabelecidos pelo art. 150.º do CPTA, uma vez que a questão, pela sua relevância jurídica, se reveste de importância fundamental e, sobretudo, a sua admissão é claramente necessária para melhor aplicação do direito. A questão de gestão processual em causa, além da sua relevância imediata jurídico-processual, é também uma importante questão de aplicação do direito que se entende a toda a comunidade, a todos os profissionais do foro e utilizadores da justiça, contendendo com o princípio do processo equitativo e com o princípio da igualdade.

B – A nossa jurisprudência tem vindo a entender, de forma pacífica, que as conclusões das alegações do recurso devem ser um resumo, explícito e claro, da fundamentação das questões equacionadas pelo recorrente, visando, à luz do princípio da cooperação, facilitar a realização do contraditório e o balizamento do objecto do recurso.

C- Havendo que delas se depreender quais as questões postas ao Tribunal ad quem, quais os supostos erros cometidos na decisão recorrida e quais os fundamentos por que se pretende obter a sua alteração ou revogação.

D – Não se pode sustentar que as questões são complexas, prolixas, contraditórias só pelo facto de as mesmas, ao contrário do que será desejável e do que resultará de uma apurada técnica processual, serem extensas.

E – O ónus imposto na parte final do n.º 1 do art. 690.º - da conclusão sintética – deve ser interpretado com moderação, importando mais ver em tal imposição uma recomendação de boa técnica processual, do que um comando rigoroso e rígido, a aplicar com severidade e sem contemplações.

F- Contrariamente ao acórdão recorrido, também não é verdade que tenha sido matéria nova aditada, porquanto tal matéria de pontos 1 a 3 das Conclusões encontram-se página 23 do alegatório do recurso,

G – Ora as invocadas contradições e correspondência com o alelegatório (sic)*, bem assim aditamento de material nova* (sic)*, não se verifica, e mais certo se diga que não obstante terem sido fundamentos para o conhecimento do recurso, verifica-se falta de fundamentação porque em momento algum do acórdão* (sic) *resulta concretizado genérico ou especificamente; qual a material nova aditada, quais as contradições, quais as incoerências. Tal especificação seria sempre fundamental a fim*

de fundamentar a decisão, porem é o acórdão (sic) *recorrido omisso quanto a isso o que sempre seria essencial, ocorrendo assim vício de falta de fundamentação.*

H – A sanção do não conhecimento do recurso pelo não cumprimento do dever de síntese adveniente do convite formulado pelo relator, deve aplicar-se apenas, e se necessário, à parte afectada, com aproveitamento de tudo o mais, seja, de tudo aquilo que, mesmo com esforço do Tribunal ad quem (e da parte contrária) permita saber quais as questões postas pelo recorrente e quais as razões da sua discordância com a decisão recorrida.

I – Por despacho do Exmo Senhor Doutor Juiz Desembargador aqui relator, notificou os recorrentes nos seguintes termos que se transcreve. "Considerando que as conclusões formuladas nas suas alegações pela recorrente face à sua extensão (por comparação com o corpo de alegações), não obedecem ao disposto no artigo 639.º n.º 1 do CPC., ao abrigo do disposto no n.º 3 do mesmo artigo, convido o Recorrente a sintetiza-las, no prazo de cinco dias, sob pena de não se conhecer do recurso." Nosso sublinhado

J – Ora, daqui resulta claro que em momento algum, o Exmo Senhor Doutor Juiz Desembargador aqui Relator, acusou a existência de conclusões obscuras, complexas, deficientes, contraditórias, incongruentes, inócuas, apenas realçou a extensão das mesmas face ao alegatório.

K – Repare-se que pois não há coincidência completa entre o "convite" feito pelo Exmo Senhor Doutor Desembargador Relator e os motivos da não admissão do recurso para o TCAS (constantes do despacho final do Exmo Senhor Doutor Desembargador Relator e do acórdão do TCAS que o manteve em conferência).

L - Os Recorrente, deram cumprimento ao despacho do Sr. Relator que os convidou a formular novas conclusões menos extensas e nesse sentido, é verdade, conformaram-se com o convite e não se limitaram a reduzir as suas conclusões (para mais de metade), manifestaram respeito e cooperação por esse muito distinto Tribunal e no cumprimento do ónus de síntese além redução numérica de conclusões, antes se exigiram a si próprios um esforço efectivo de síntese e clarificação do discurso argumentativo de forma a permitir a célere e eficaz apreciação jurisdicional.

M – O princípio pro actione (também chamado anti-formalista) encontra clara manifestação no art. 124.º do CPPT (o qual segue de muito perto o art. 57.º da LPTA) e aponta para a ultrapassagem de escolhos de cariz adjectivo e processual em ordem à resolução do dissídio para cuja tutela o meio processual fora usado.

N – Aplicando tal princípio ao recurso, deve conhecer-se das questões de mérito, preterindo o conhecimento dos vícios formais da sentença quando estes não contendam com a procedência daquelas o que não significa, porém, que a instauração do recurso seja de todo alheia à observância de um número mais ou menos apertado de regras instrumentais adequadas a esse fim. Tal inovação abrangente ínsita no preceito não teve porém o propósito de subverter a "normalidade legal" antes visando alcançar uma adequação ou racionalização dos meios de tutela processual aos fins a atingir, em consonância com o art. 2.º, n.º 2 do CPC por forma a estabelecer um elo de correspondência entre o direito a defender e o meio processual a utilizar para o efeito.

O – Nesse sentido, há a considerar que o "pro actione" postula, além do mais, uma interpretação da situação em análise, por forma a privilegiar, sempre que tal seja processualmente possível, o conhecimento da questão de fundo, assim se assegurando a tutela jurisdicional efectiva, possibilitando o exame do mérito das pretensões deduzidas em juízo. Dito de outro modo: - o que releva é que à recorrente se possa reconhecer um interesse actual na anulação da sentença por vícios de forma ou de estruturação em virtude de, a partir do conhecimento de tal vício, se poder alcançar uma decisão de fundo favorável.

P – O art. 124.º do CPPT possui um sentido útil que resulta da respectiva interpretação conforme à Constituição: o conhecimento dos vícios formais da sentença só deverá ser exercitado nos casos em que a solução normal e típica não se apresente como garantindo uma efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa; isto segundo uma ideia de complementariedade ou alternatividade instrumental, que não por uma ideia de subalternização ou de secundarização dos vícios formais em relação aos substanciais.

Nestes termos e nos Melhores que V. Exa Muito gentilmente Suprirá Requer a V. Exas. Senhores Conselheiros admitir o Recurso Interposto a fim de acautelar, direitos, liberdade e garantias dos Recorrentes que de outra forma ficam injustiçados e ignorados, a reponderação e ondem (sic) *a baixa do processo ao Trinunal Centr Sul* (sic)*, devendo o recurso ser conhecido por justiça.*

Pede Justiça

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 591/593 dos autos, concluindo que *por considerar que não se mostram preenchidos, no caso, os pressupostos do recurso de revista a que alude o n.º 1 do art. 150.º do CPTA, sou de parecer que o mesmo não deverá ser admitido.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Apreciando.

4.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto para este STA como *Recurso Excepcional de Revista* e como tal admitido por despacho de fls. 576 dos autos, havendo, pois agora, que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe "Recurso de Revista":

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(…) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intricado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.».

No caso dos autos, e no que especificamente respeita aos pressupostos de admissibilidade do recurso de revista excepcional, os recorrentes pouco concretizam a sua alegação de que o recurso *preenche os requisitos legais estabelecidos pelo art. 150.º do CPTA, uma vez que a questão, pela sua relevância jurídica, se reveste de importância fundamental e, sobretudo, a sua admissão é claramente necessária para melhor aplicação do direito,* limitando-se a invocar o decidido por Acórdão da 1.ª Secção do STA do passado dia 24 de Junho – rec. n.º 625/14 – no qual se admitiu revista excepcional perante alegação do recorrente de que *A questão de gestão processual em causa, além da sua relevância imediata jurídico-processual, é também uma importante questão de aplicação do direito que se entende a toda a comunidade, a todos os profissionais do foro e utilizadores da justiça, contendendo com o princípio do processo equitativo e com o princípio da igualdade.*

Entendemos, porém, que dada a, ao menos aparente, similitude da questão objecto dos presentes autos com a que foi decidida naquela Acórdão, se justifica também aqui a admissibilidade da presente revista.

De facto, à semelhança do que ali lapidarmente se consignou, a aplicação do n.º 3 do artigo 639.º do Código de Processo Civil, *nomeadamente quanto à apreciação e determinação das consequências do deficiente cumprimento do ónus de concluir, coloca delicadas questões de limites, praticabilidade e exigências de proporcionalidade. As mais das vezes, como sucedeu no presente caso, trata-se de questão suscitada pelo tribunal e materializa-se na aplicação de conceitos relativamente indeterminados que, não suscitando no seu recorte teórico radicais divergências e estando bastante trabalhados doutrinal e jurisprudencialmente, comportam uma larga faixa de indeterminação ou dependência da subjectividade do aplicador. Sobretudo por isso, as decisões neste domínio podem contender (ou não são imunes à suspeita de contender) com princípios fundamentais, como o do processo equitativo e a garantia de acesso aos tribunais, e gerar suspeitas de tratamento arbitrário. //A questão surge frequentemente na prática judiciária. E apesar de neste domínio os enunciados generalizantes serem pouco operativos porque a decisão acaba por ser fortemente dependente das particularidades do caso, a intervenção do Supremo tribunal permite construir padrões de aplicação e assegurar a garantia de controlo do sistema em casos mais acentuadamente duvidosos.*

Ora, atento o teor das alegações de recurso e primitivas conclusões, do despacho de aperfeiçoamento do Relator no TCA-Sul, das conclusões sintetizadas apresentadas pelos recorrentes, da decisão do Relator no TCA-Sul de não conhecimento do recurso e do Acórdão recorrido que a confirmou, bem como as alegações do presente recurso entende-se justificada a admissão do presente recurso de revista ao abrigo do n.º 1 do art. 150.º do CPTA.

- Decisão -

5 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em admitir o presente recurso.

Sem custas, pois a recorrida não contra-alegou.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

II — A oposição de julgados não é fundamento legal de admissibilidade de recurso excepcional de revista.

III — Poderá o recurso excepcional de revista ser convolado em recurso por oposição de julgados se a tal não obstar a intempestividade da sua interposição para como tal ser apreciado.

IV — Não pode servir de fundamento a um recurso por oposição de acórdãos um Acórdão proferido por Tribunal da Relação ou pelo Supremo Tribunal de Justiça.

Processo n.º 1065/14-30.
Recorrentes: A…… e Outra.
Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A…… e B……, ambos com os sinais dos autos, vêm interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12 de Junho de 2014, que negou provimento ao recurso

por eles interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 11 de Abril de 2014, que julgara improcedente o recurso da decisão de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos para efeitos de IRS dos anos de 2010 e 2011 da autoria do Director de Finanças do Porto.

Os recorrentes terminam as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1º - Resulta dos factos provados que o recorrente A…… é titular de uma quota equivalente a 50% do capital social da sociedade comercial C……., Lda, que no ano de 2010 e 2011, ano da tributação, lhe fez entregar de capitais, consideradas retiradas por conta de lucros, de €61.089,07 e de €45.000,00, respetivamente;

2º - Tais rendimentos integram o património dos Recorrentes e foram sujeitos à tributação à taxa liberatória de 20% e de 21,55 nos anos de 2010 e 2011, os quais,

3º - Devem concorrer para demonstração de que é verdadeira a fonte geradora de fortuna a que se refere o art. 89.º-A, n.º 3 da LGT;

4.º - Sujeitar de novo aqueles rendimentos a tributação origina uma inconstitucionalidade material da constituição da República Portuguesa por violação dos princípios constitucionalmente salvaguardados da repartição justa dos rendimentos e da riqueza e o princípio da legalidade fiscal;

5º - Não é suficiente para provar que a recorrente B……., filha de D……., é a única com direito à totalidade do depósito, existente na conta n.º …… do BCP, excluindo deste o direito a metade que sua mãe detém, o facto da Administração Tributária provar que a mãe da Recorrente é uma idosa de 80 anos, está incapacitada de falar e anda numa cadeira de rodas, se tal prova estiver desacompanhada da evidência de que não lhe era possível, durante os 70 anos em que não esteve incapacitada, angariar meios de fortuna que lhe permitam evidenciar movimentações financeiras reveladas em tal conta de €173.238,42;

6º - A prova que no douto Acórdão recorrido se refere ter sido feita reporta a questões que nada têm a ver com a titularidade, natureza e origem dos meios de fortuna encontrados na conta titulada pela Recorrente e sua mãe;

7º - O art. 516.º do Código Civil ao estabelecer que nas relações entre si, os devedores ou credores solidários comparticipam em partes iguais no débito ou no crédito, a menos que se prove que são diferentes as suas partes, ou que é a um só deles que cabe responder pela dívida ou obter o benefício do crédito, reporta-se precisamente à titularidade, natureza e origem da dívida ou do crédito e não às questões incidentais que envolvam a pessoa de algum dos intervenientes;

8º - O douto Acórdão recorrido ao decidir que não é de aplicar o princípio da presunção estabelecido no artigo 516.º do CC, considerando suficiente a prova produzida pela AT de que era aos recorrentes que pertencia o valor dos depósitos na conta do BCP, decidiu em oposição aos Acórdãos citados, e que se conhecem, proferidos no domínio da mesma legislação, nomeadamente Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 14.01.1998, in CJ, I, p. 183 e segs.; Acs. do STJ de 27.01.98, in CJSTJ, I, pag. 42 e segs., e de 20.01.99 in CJSTJ, I, pag. 48 e segs.;

9º - O Acórdão recorrido está também em manifesta oposição com o Acórdão do STA de 08.05.2013, proferido no processo n.º 0567/13, que decidiu ser obrigatório provar, a par da fonte das manifestações de fortuna, também a origem dos depósitos nas contas bancárias dos Recorrentes, quando o Acórdão que se invoca decidiu no sentido de não ser obrigatória tal prova quando a manifestação de fortuna reside na mobilização de aplicações financeiras em que se verifica a tributação, que no caso do presente recurso ocorreu em 2010 e 2011;

10º - Decidiu igualmente no mesmo sentido o Ac. do TCA Sul proferido no processo n.º 04596/11 de 23.03.2011, e que é invocado no Acórdão do STA invocado;

11º - A melhor doutrina é assim aquela que é perfilhada nos Acórdãos citados do Tribunal da Relação do Porto de 14.01.1998 e dos Acs. do STJ de 27.01.1998 e 20.01.1999, melhor identificados no ponto 8º destas conclusões e o Acórdão do STA e do TCA Sul, ambos citados e também melhor identificados em 9º e 10º destas conclusões e, como tal deverá continuar a ser seguida.

Termos em que,

Deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando-se o douto Acórdão recorrido, assim se continuando a fazer Justiça!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 279/281 dos autos, concluindo que *não se mostram reunidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista previstos no artigo 150.º do CPTA, motivo pelo qual não deve o recurso ser admitido.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

Dá-se por reproduzido, para todos os efeitos legais, o probatório constante de fls. 200 a 205 do Acórdão recorrido.

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto para este STA como *recurso excecional de Revista*, embora invocando como fundamento *Oposição de Julgados* (cfr. requerimento de fls. 241/242 dos autos), tendo vindo a ser admitido como recurso excepcional de Revista, pois que como recurso por oposição de julgados (como primeiro fora admitido – cfr. despacho de fls. 265) não o poderia ser por *intempestividade* e por *manifesta improcedência*, atento a que os recorrentes invocaram oposição do decidido com acórdãos de tribunais superiores que não integram a jurisdição administrativa e fiscal (cfr. despacho de fls. 270 a 274 dos autos).

Haverá, pois, que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade do recurso de revista excepcional, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe "Recurso de Revista":

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo – cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(…) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intricado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória – nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.».

No caso dos autos, e no que especificamente respeita aos pressupostos de admissibilidade do recurso de revista excepcional, os recorrentes nada alegam – nem que em causa esteja questão de *relevância jurídica ou social fundamental*, nem que a admissão do recurso *seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito,* não imputando sequer à decisão recorrida qualquer *erro ostensivo ou juridicamente insustentável –,* sendo que não estavam dispensados de o fazer, dado o carácter excepcional do recurso e porque que não se afigura notório que as questões que colocam se revelem de importância jurídica ou social fundamental ou que a admissibilidade do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

O recurso fundamenta-se apenas e só na existência de oposição de julgados, daí que como recurso deste tipo devia ter sido interposto, não sendo possível convolá-lo na espécie adequada pois que tal obsta a intempestividade da sua interposição para como tal ser apreciado.

É que o prazo regra para interposição dos recursos no contencioso tributário – e também para a interposição do recurso por oposição de julgados –, é de 10 dias (artigos 279.º e ss. do CPPT), tendo o presente recurso excepcional de revista sido interposto no 16.º dia após a notificação do acórdão recorrido, sendo tempestivo enquanto recurso excepcional de revista urgente (pois que nos termos do CPTA o prazo para recorrer é de 30 dias, sendo reduzido a metade tratando-se de processo urgente – cfr. os artigos 144.º, n.º 1 e 147.º do CPTA), com pagamento de multa processual correspondente ao 1.º dia de atraso (artigo 139.º, n.º 5 do CPC), mas intempestivo para ser apreciado como recurso por oposição de acórdãos, mesmo com pagamento de multa.

Acresce que tal convolação, se possível (e não o é, por intempestividade, como dissemos já), sempre se limitaria à questão da alegada *manifesta oposição* do decidido *com o Acórdão do STA de 08.05.2013, proferido no processo n.º 0567/13, que decidiu ser obrigatório provar, a par da fonte das manifestações de fortuna, também a origem dos depósitos nas contas bancárias dos Recorrentes, quando o Acórdão que se invoca decidiu no sentido de não ser obrigatória tal prova quando a manifestação de fortuna reside na mobilização de aplicações financeiras em que se verifica a tributação, que no caso do presente recurso ocorreu em 2010 e 2011* (cfr. conclusão 9º das alegações de recurso), pois que em relação à alegada oposição de julgados entre o decidido e os Acórdãos da Relação do Porto e do STJ não é admissível recurso, pois se trata de decisões de tribunais superiores integrados em diferentes jurisdições (cfr., por todos, o todos, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 12 de Fevereiro de 2008, rec. n.º 490/07 e o acórdão do STA de 18 de Fevereiro de 2010, rec. n.º 722/09).

O recurso excepcional de revista não será, pois, admitido.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Notificação. Carta registada. Prova.

Sumário:

I — À AT cabe o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais aplicáveis.

II — O recibo de aceitação e o recibo de entrega da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.os 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

III — Trata-se, porém, de formalidade ad probationem *(cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova), sendo que o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.*

Processo n.º 1139/13-30.
Recorrente: A…, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 1333201005723 contra si instaurada no Serviço de Finanças de Batalha para cobrança de dívidas de IVA de 2007, 2008 e 2009.

1.2. Termina com a formulação das conclusões seguintes:

A) - As notificações das liquidações nomeadamente resultantes de correcções à matéria tributável que tenham sido objecto de notificação para efeitos de direito de audição, são efectuadas por carta registada.

B) - As notificações registadas, em matéria tributária, encontram-se reguladas nos artigos 35º a 43º do CPPT, sendo que, em nenhuma destas normas se encontra regulada a forma das notificações registadas.

C) - Não estando regulada, no CPPT, a forma das notificações registadas, por força da alínea e) do artigo 2º do citado Código, terá de aplicar-se o regime do Código do Processo Civil.

D) - As notificações registadas encontram-se reguladas nos artigos 253º a 263º do Código do Processo Civil, normas estas que, ao abrigo dos DL 183/2000 de 10.8 e DL 38/2003 de 9.9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003.

E) - Segundo o regime aprovado pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003, da carta registada faz obrigatoriamente parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue o remetente da notificação.

F) - Fazendo parte integrante da notificação registada o impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio com o qual é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, o "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)" não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada."

G) - Configurando a "entrega conseguida" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)".

H) - Não informando o citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," o dia em que é efectuado o registo da notificação significa que não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do artigo 39º do CPPT e por este motivo, o registo efectuado nos termos do citado sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não cumpre com as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

I) - A douta sentença recorrida incorreu em errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente do n.º 1 do artigo 39º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do artigo 342º do Código Civil.

Termina pedindo a procedência do recurso e que, em consequência, seja revogada a decisão recorrida e ordenado o arquivamento da execução.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leira, exarada a fls. 56/64, em 22 de Fevereiro de 2013.

A sentença recorrida julgou improcedente a oposição, no entendimento de que a recorrente foi notificada da liquidação exequenda (IRC 2007 a 2009), pelo que não ocorre o alegado fundamento da oposição traduzido na inexigibilidade da dívida.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 86/88, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/73 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Antes de mais diga-se que o regime das notificações registadas em sede de procedimento tributário, é regulado pelos normativos dos artigos 36.º a 39.º do CPPT e pelo Regulamento do Serviço Público de Correios (Decreto de 14 de Julho de 1902 e DL 176/88, de 18 de Maio) e não pelos artigos 253.º a 263.º do CPC, que ao abrigo dos DL 183/2000, de 10 de Agosto e DL 38/2003, de 9 de Setembro, foram objecto de regulamentação pelas Portarias 1178-A/2000 e 953/2003). ((1) Neste sentido parece ir o acórdão do STA, de 2012.05.16 - Pº 01181/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Do probatório resulta suficientemente provado que a AT remeteu para o domicílio da recorrente, através de registo simples, as liquidações exequendas que foram recepcionadas na sede da recorrente.

A partir destes dados incumbia à recorrente ilidir a presunção de notificação estatuída no artigo 39.º/1 do CPPT, o que não logrou fazer.

Questão exactamente similar à, ora, em análise foi apreciada pelo acórdão do STA de 16 de Maio de 2012, já referenciado em nota de roda pé, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro e aqui se dá por reproduzido.

Resulta, assim, provado que a recorrente foi devidamente notificada da liquidação que está na génese da instauração da execução fiscal, pelo que a dívida é exigível, inexistindo fundamento para a oposição judicial.

A sentença recorrida não merece, pois, censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) A oponente foi objecto de uma acção inspectiva a coberto da Ordem de Serviço n.º OI201101094, em sede de IVA e IRC, ao exercício de 2007, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

B) No âmbito do procedimento inspectivo, referido em A), a oponente foi notificada do projecto de relatório para efeitos de audição prévia, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

C) Em resultado das correcções efectuadas pelos Serviços de Inspecção, no âmbito da acção inspectiva, referida em A), foram emitidos os seguintes documentos de cobrança, dirigidos à sede da oponente, e enviados através de carta registada, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos:

1. Liquidação n.º 11191512, a que respeita os juros compensatórios de 0711, com registo postal dos CTT RY941184714PT;

2. Liquidação n.º 11191511, a que respeita IVA do período 0711, com registo postal dos CTT RY941173875PT;

3. Liquidação n.º 11199801, a que respeita os juros compensatórios do período 0907, com registo postal dos CTT RY941235416PT;

4. Liquidação n.º 11199798. a que respeita os juros compensatórios do período 0903, com registo postal dos CTT RY94123403 5PT;

5. Liquidação n.º 11199796, a que respeita os juros compensatórios do período 0902, com registo postal dos CTT RY 9412338S3PT;

6. Liquidação n.º 11199794, a que respeita os juros compensatórios do período 0812, com registo postal dos CTT RY941233004PT;

7. Liquidação n.º 11199792, a que respeita os juros compensatórios do período 0807, com registo postal dos CTT RY941231652PT;

8. Liquidação n.º 11199790, a que respeita os juros compensatórios do período 0801, com registo postal dos CTT RY941229565PT;

9. Liquidação n.º 11199803, a que respeita os juros compensatórios do período 0911, com registo postal dos CTT RY941236345PT;

10. Liquidação n.º 11199805, a que respeita os juros compensatórios do período 0912, com registo postal dos CTT RY941236487PT;

11. Liquidação n.º 11199791, a que respeita IVA do período 0807, com registo postal dos CTT RY941217179PT;

12. Liquidação n.º 11199789, a que respeita IVA do período 0801, com registo postal dos CTT RY941215005PT;

13. Liquidação n.º 11199795, a que respeita os juros compensatórios do período 0902, com registo postal dos CTT RY941259594PT;

14. Liquidação n.º 11199793, a que respeita IVA do período 0812, com registo postal dos CTT RY941218625PT;

15. Liquidação n.º 11199799, a que respeita IVA do período 0905. com registo postal dos CTT RY941220495PT;

16. Liquidação n.º 11199797, a que respeita IVA do período 0903, com registo postal dos CTT RY941219753PT;

17. Liquidação n.º 11199804, a que respeita IVA do período 0912, com registo postal dos CTT RY941222528PT;

18. Liquidação n.º 11199802, a que respeita IVA do período 0911, com registo postal dos CTT RY941222372PT;

19. Liquidação n.º 11199800, a que respeita IVA do período 0907, com registo postal dos CTT RY941221315PT.

D) As liquidações, referidas em C), foram entregues na sede da oponente, nos termos constantes de fls. 36 a 54, dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

E) Pelo Serviço de Finanças da Batalha foi instaurado à oponente o processo de execução fiscal n.º 1333201005723, para cobrança de dívidas de IVA de 2007, 2008 e 2009, nos termos constantes do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

3.1. A recorrente deduziu oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas emergentes de IVA de 2007, 2008 e 2009 e respectivos juros compensatórios, no montante global de 46.278,55 Euros, tendo alegado a inexigibilidade da dívida, por não ter sido notificada validamente para proceder ao pagamento voluntário, pois que nem na sua sede nem na residência dos gerentes terão sido assinados os respectivos registos contendo as notificações das liquidações subjacentes àquela dívida exequenda, nem, além disso, terão sido entregues pelos CTT, em nenhum daqueles locais, quaisquer avisos postais para que fossem levantadas nos correios as notificações das mesmas liquidações.

A sentença julgou improcedente a oposição, considerando que, relativamente às liquidações em causa, da prova produzida é forçoso concluir que o registo foi efectuado e a oponente notificada, dado que, tendo sido juntos aos autos os dados dos registos constantes do site dos CTT, tais elementos indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações questionadas, o número de registo postal dessa notificação, a indicação de que foi recebida e a data da sua recepção é coincidente com o constante dos registos da DGSI.

Sendo que a oponente poderia ter ilidido a presunção do registo.

3.2. Discordando, a oponente sustenta que a sentença erra quanto ao julgamento de direito, por violação do disposto no n.º 1 do art. 39º do CPPT, conjugado com o n.º 1 do art. 342º do CCivil, pois que em matéria tributária, estando as notificações registadas reguladas nos arts. 35º a 43º do CPPT, em nenhuma destas normas se encontra, contudo, regulada a forma dessas notificações registadas, pelo que, subsidiariamente, terá de aplicar-se o regime constante dos arts. 253º a 263º do CPC, normas estas que, ao abrigo do DL n.º 183/2000, de 10/8 e do DL n.º 38/2003 de 9/9, foram objecto de regulamentação pelas Portarias n.ºs 1178-A/2000 e 953/2003.

No entendimento da recorrente, uma vez que segundo o regime aprovado por aquelas Portarias, da carta registada faz obrigatoriamente parte um impresso preenchido e assinado pelo distribuidor do correio (impresso com o qual é feita a prova do depósito na caixa do correio do destinatário, prova esta a ser entregue ao remetente da notificação), sendo que esse impresso (preenchido e assinado pelo distribuidor do correio) faz parte integrante da notificação registada e com ele é feita, junto do respectivo remetente, a prova do depósito na caixa do correio do destinatário.

Assim, o "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)" não dá cumprimento às exigências legais da forma de notificação registada"; e configurando a "entrega conseguida" a data em que é depositada a notificação na caixa postal do destinatário, fica por determinar a data do registo da notificação através do sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)".

Ora, se o dito sistema de "registo informático dos dados de facto existentes em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT)," não informa o dia em que é efectuado o registo da notificação, então não pode ser aplicada a presunção prevista no n.º 1 do art. 39º do CPPT e, por este motivo, o registo efectuado nos termos daquele sistema também não cumpre as exigências legais da própria notificação com carta registada, na medida em que, não determinando a data, em concreto, do registo da notificação, impede que se determine a data da notificação resultante da presunção da mesma ocorrer no terceiro dia útil após o registo.

A questão a decidir reconduz-se, portanto, à de saber se a oponente deve considerar-se notificada das liquidações de IVA e juros compensatórios que subjazem à quantia exequenda, tendo em conta o formalismo legal previsto para a notificação das liquidações.

Vejamos.

3.3. Trata-se de questão que (conforme ressalta, aliás, quer da fundamentação constante da sentença recorrida, quer do teor do Parecer do MP), foi já apreciada em vários arestos desta Secção do STA, (cfr., os acórdãos de 16/5/2012, proc. n.º 1181/11, de 27/6/2012, proc. n.º 966/11, de 29/5/2013, proc. n.º 472/13, de 1/10/ 2014, procs. n.ºs 603/13 e 1450/13, de 29/10/2014, proc. n.º 1619/13, de 5/11/2014, proc. n.º 0609/13, de 26/11/2014, proc. n.º 1056/13), no sentido de que, tendo a AT o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta (cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais) e sendo certo que o recibo de aceitação e o recibo de entrega da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do art. 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios, são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário. E que, de todo o modo, sempre se estará perante uma formalidade simplesmente probatória ou "*ad probationem*", cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

E na verdade assim é.

Por um lado, o registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes – o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT) – é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo principio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado e, por outro lado, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

No que aqui releva, exara-se no citado acórdão de 1/10/2014, proc. n.º 1450/13, o seguinte:

«*Antes de mais, convém esclarecer que não se encontra em discussão no presente recurso que a notificação dos actos de liquidação que estão na origem da dívida exequenda tinha que ser efectuada por carta registada, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 38.º do CPPT; nem se discute que, tal como ficou provado, a carta para notificação desses actos de liquidação foram recepcionados na sede da oponente. O que se discute é unicamente a questão de saber se o registo dessas cartas apenas pode ser provado pelo recibo da expedição da carta sob registo, emitido e entregue ao remetente pelos CTT, ou se pode, antes, ser comprovado por outros meios de prova, mais propriamente pelos registos informáticos da emissão, distribuição e entrega da correspondência existentes nos respectivos serviços. (…)*

Tal questão foi já analisada e decidida no acórdão proferido pelo STA em 16 de Maio de 2012, no processo n.º 01181/11, […]

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 01181/11:

"O procedimento de notificação por carta registada, regulado nos artigos 35.º a 39.º do CPPT e no artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios (RSPC), aprovado pelo DL n.º 176/88 de 18/5, compreende os seguintes actos: (i) a emissão de uma carta, que incorpora a notificação do acto tributário, com a respectiva fundamentação (ii) o registo nos serviços postais, através da apresentação da carta em mão, mediante recibo; (iii) e a entrega no domicílio fiscal do respectivo destinatário, comprovada por recibo.

Em princípio, do ponto de vista formal, estes actos colocam a informação ao alcance do sujeito passivo, fazendo depender o respectivo conhecimento exclusivamente da sua vontade.

O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi remetida e colocada ao alcance do destinatário. Para a administração tributária é suficiente exibir o recibo da apresentação em mão da carta expedida sob registo, pois, não tendo sido devolvida a carta, o n.º 1 do artigo 39.º do CPPT presume que a notificação se efectuou no 3.º dia posterior ao registo. Porque a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições do destinatário ter possibilidade de conhecer a sua existência, através de uma regra de experiência (id quod plerumque accidit), a lei presume que a comunicação postal demora três dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1.º dia útil, se o último dia não for dia útil.

Deste modo, o registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma presunção legal destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando. Mas a «presunção» que tem por base o registo postal, não existe se o registo não for feito.

No caso concreto, a recorrida Fazenda Pública não juntou aos autos o recibo da expedição da carta sob registo. Perante essa omissão, a recorrente conclui que não está provado o dia em que foi efectuado o registo postal da notificação, o que é impeditivo do funcionamento da presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT. A tese da recorrente parece ser no sentido de que o recibo de apresentação da carta é único meio de prova de que a mesma foi expedida sob registo, não admitindo que os "prints internos" da administração fiscal e dos CTT sejam documentos idóneos para provar que o registo foi feito.

Não se duvida que o recibo da apresentação da carta nos serviços de correio é de grande importância probatória do registo postal e por isso mesmo pode questionar-se se o recibo tem preponderância absoluta como meio de prova ou se é possível prová-lo por outros meios.

O registo postal, com ou sem aviso de recepção, apenas se justifica por uma questão de segurança probatória. É uma formalidade que a lei prevê para melhor garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade do acto notificado, evitando o risco de se invocar a falta de notificação. E resulta claramente do artigo 28.º do RSPC que a finalidade tida em vista ao se exigir o recibo foi apenas a

de obter prova segura acerca do registo e não qualquer outra finalidade. Assim sendo, e aplicando o critério do n.º 2 do artigo 364.º do Código Civil, deve considerar-se o recibo do registo da carta como uma formalidade simplesmente probatória ou «ad probationem», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

Os outros meios de prova invocados pela administração tributária são os dados constantes do sistema electrónico de citações e notificações da DGCI e dos registos constantes do site dos CTT. Aqueles elementos, que constam dos autos, indicam a data em que foram emitidas as notificações relativas às liquidações a que nos vimos referindo e o número do registo postal dessas notificações a indicação de que foram recebidas e a data da recepção. Por sua vez, no registo dos CTT, cuja cópia consta do processo administrativo, também consta o número do registo, a data de envio e a data da aceitação do registo.

Do confronto entre os dois registos resultou claro para o julgador que as notificações das liquidações foram remetidas à recorrente através de registo postal. Daí que a matéria de facto fixada na 1.ª Instância (a qual expressamente não é atacada) tenha referido não só o envio das liquidações como a sua recepção na sede da oponente.

A partir da prova do envio funciona a presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, pertencendo ao destinatário o ónus de demonstrar que, apesar do registo, não chegou a receber as cartas pois que é verdade que a atribuição legal de certa relevância ao registo não dá certeza de que o seu destinatário as recebeu no prazo de três dias, havendo sempre o risco de as não ter recebido. E, como referimos, é por isso mesmo que o n.º 2 do artigo 39.º permite ao notificado ilidir aquela presunção «quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «a data efectiva da recepção» ou, como também se estabelece no art. 6.º do RSPC, qualquer outro «documento comprovativo» do destino que lhe foi dado.

Como se vê, os n.ºs 1.º e 2.º do artigo 39.º CPPT indicam claramente o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção juris tantum da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 2/3/2011, rec. n.º 0967/10). Se o registo da carta liberta a administração tributária do ónus de provar que a mesma ficou em condições de ser recebida pelo destinatário em três dias, este tem o ónus de provar que, na situação concreta, a recebeu posteriormente ou que nunca a recebeu, o que não se verificou nos autos.

E assim sendo, não tem cabimento a argumentação da recorrente no sentido de que a dívida exequenda é inexigível por falta de notificação».

Comprovado, pelos referidos meios de prova, o registo da carta para notificação dos actos de liquidação, há que presumir que o seu destinatário (oponente) as recebeu nos três dias após esse registo, ficando, assim, com o ónus de provar que as recebeu posteriormente, o que não logrou demonstrar» (citado acórdão de 1/10/2014, proc. n.º 1450/13).

Acresce que, como também se disse, vindo provado que as liquidações foram recepcionadas na sede da recorrente, sempre se degradariam em não essenciais quaisquer formalidades que não tivessem sido observadas no cumprimento do acto de notificação, por ter sido atingido o objectivo visado com a notificação: o de levar ao conhecimento do respectivo destinatário o teor do acto notificado, possibilitando-lhe o uso dos meios contenciosos e administrativos que a lei coloca ao seu dispor.

E concordância, pois, com o sentido desta jurisprudência supra exposta, que aqui também se acolhe, impõe-se a confirmação da sentença recorrida que assim também decidiu, concluindo-se, consequentemente, pela improcedência do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Interesse em agir. Rejeição liminar da reclamação. Taxa de justiça. Dispensa parcial do remanescente.

Sumário:

I — Se o contribuinte ainda antes de a execução fiscal ter sido instaurada contra si requereu ao abrigo do disposto no artigo 169.º n.º 2 do CPPT o montante da garantia a prestar e respectivo prazo para suspensão da execução que viesse a ser instaurada e obteve resposta da Autoridade Tributária pronta e possível, bem como, formalmente correcta não se verifica o pressuposto processual do interesse em agir judicialmente contra o despacho que prestou a informação solicitada.

II — É que a informação prestada não tinha enquadramento legal no artigos 36.º e 37.º do CPPT e já tinha sido instaurado o processo executivo fiscal e o contribuinte fora validamente citado, com indicação do montante da garantia a prestar, que prestou efectivamente, encontrando-se a execução suspensa.

III — Assim sendo, não sofre de erro ou qualquer vício a decisão judicial que considerou que não se verifica o pressuposto processual do interesse em agir por parte da reclamante, razão pela qual lhe rejeitou liminarmente a reclamação, mesmo sem observância do princípio do contraditório quanto à rejeição a proferir.

IV — Se a reclamação terminou sem conhecimento do mérito justifica-se a peticionada dispensa do remanescente da taxa de justiça em 90%.

Processo n.º 1155/14-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A……, SA, melhor identificado no autos, veio reclamar do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3190201420000316 que diz, lhe indeferiu o seu pedido de notificação do valor da garantia a prestar para a suspensão da execução.

Por decisão de 30 de julho de 2014, o TAF do Porto, julgou por verificada a excepção de **falta de interesse em agir** por parte da reclamante, razão pela qual indeferiu liminarmente a reclamação.

Inconformada com o assim decidido, reagiu a recorrente, A……, SA, apresentando as seguintes **conclusões das alegações:**

«(a) Antes de decidir pela rejeição liminar da petição inicial, o Tribunal a quo deveria ter permitido o exercício do contraditório, notificando o Recorrente para se pronunciar quanto à matéria que alegou ter determinado tal rejeição;

(b) A omissão da notificação referida, que traduz uma formalidade que a lei prescreve e que influi no exame da causa, constitui uma nulidade processual, nos termos do número 1 do artigo 195.º do Código de Processo Civil, aplicável por força da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que deve ser reconhecida para todos os efeitos legais;

(c) Contrariamente ao que decorre da sentença recorrida, a presente acção foi intentada com vista à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido do Recorrente de notificação do valor da garantia a prestar para efeitos do número 2 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apresentado em 8 de Abril de 2014, e não, como erroneamente concluiu o Tribunal a quo, com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º 3190201420000316;

(d) A decisão de indeferimento do pedido de fixação do valor da garantia para efeitos de prestação antecipada de garantia reclamada nos presentes autos determinou o retardamento por parte do órgão de execução fiscal do reconhecimento da suspensão do processo de execução fiscal deu origem à concretização, por parte daquele órgão, de um penhor ilegal;

(e) O Recorrente mantinha à data da decisão agora recorrida e mantém à presente data o seu interesse em agir relativamente ao que peticionou nos presentes autos, porque tal ilegalidade está (também) na origem da ilegalidade do acto de penhor concretizado e na origem da responsabilidade extracontratual da Administração Tributária pelos danos suportados pelo Recorrente e que o Recorrente pondera peticionar na sede própria, para o que é irrelevante a suspensão do suspensão do processo de execução fiscal n.º 3190201420000316.

(f) Por outro lado, o acto (ilegal) cuja sindicância judicial se pretendia mantém-se, na medida em que a suspensão do processo de execução fiscal n.º 3190201420000316 não eliminou da ordem jurídica a ilegalidade cometida.

(g) A decisão de indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar para efeitos do número 2 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apresentado

em 8 de Abril de 2014 é ilegal por violação do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

(h) A decisão de indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar para efeitos do número 2 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apresentado em 8 de Abril de 2014 contende com o princípio da boa fé que deve enformar a actuação da Administração Tributária, nos termos do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa, e viola o dever de colaboração da Administração Tributária com os sujeitos passivos, previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária, denotando ainda abuso de direito, pelo que é ilegal.

Nestes termos, e nos mais de Direito que Vossas Excelências suprirão, deverá o presente recurso ser dado como procedente, por provado e, em consequência, ser declarada a nulidade do processo, devendo ser repetidos todos os actos decorridos após a verificação da nulidade, i.e., desde a prolação da sentença, inclusive, com as legais consequências.

Subsidiariamente, deve ser revogada a decisão recorrida, por ilegal, e substituída por outra que contemple as interpretações de Direito acima explanadas, dando-se provimento à pretensão do Recorrente, com as legais consequências.

Em virtude do valor da causa ser superior a € 275 000,00, requer-se a Vossas Excelências se dignem, nos termos do número 6 do artigo 7.º do Regulamento das Custas Processuais, determinar a dispensa de pagamento das custas acima do referido valor, com as legais consequências.»

A Fazenda Pública contra alegou no sentido da improcedência do presente recurso.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«Recorre o A……, S.A. (A……) da decisão do TAF do Porto que, julgando verificada a excepção da falta de interesse em agir por parte do Reclamante, rejeitou liminarmente a reclamação.

Sustenta o Reclamante, ora recorrente, nas Conclusões da sua Alegação, que a decisão recorrida é nula, por inobservância do princípio do contraditório. Subsidiariamente, sustenta a ilegalidade da decisão recorrida, pedindo a sua revogação.

Creio que não assiste razão ao recorrente.

Vejamos:

Como se refere no douto Acórdão do STJ de 15-10-2002 — Rec. n.º 02A2478, o n.º 3 do art. 3.º do CPC, introduzido pelo DL n.º 329/95 "veio ampliar o âmbito tradicional do princípio do contraditório, como garantia de uma discussão dialéctica ou polémica entre as partes no desenvolvimento do processo".

(...) O escopo principal do princípio do contraditório deixou assim de ser a defesa, no sentido negativo de oposição ou resistência à actuação alheia, para passar a ser a influência, no sentido positivo de direito de influir activamente no desenvolvimento e no êxito do processo".

No caso vertente, o tribunal "a quo" não notificou o reclamante, ora recorrente, para se pronunciar sobre a questão do interesse em agir, nos termos do disposto no n.º 3, do art. 3.º do CPC. Porém, salvo melhor entendimento, no caso dos autos essa notificação era manifestamente desnecessária porque a falta do interesse em agir decorre da própria factualidade alegada na petição da reclamação, não se vislumbrando que a audição do reclamante, ora recorrente, pudesse acrescentar elementos úteis susceptíveis de tornar viável a reclamação apresentada.

Com efeito, para considerar verificada a excepção da falta de interesse em agir e, em consequência, rejeitar liminarmente a reclamação socorreu-se o tribunal "a quo" unicamente dos factos alegados no articulado inicial, que não demandavam qualquer contraditório.

Ora, como vem sendo jurisprudência repetida só se está perante uma decisão surpresa, quando esta contenha uma solução jurídica que as partes não pudessem prever, o que manifestamente não é o caso, considerando que vem pedido que seja "declarada ilegal" a "decisão de indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar" para efeitos de suspensão da execução e no próprio articulado inicial vem referido (artg. 11.º que o "Serviço de Finanças do Porto — 5" comunicou que havia determinado a suspensão da execução.

Assim, porque se entende, como Lopes do Rego (in Comentários ao CPC, pag 34), que não deve "banalizar-se" a audição das partes ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 3.º do CPC e porque não se vislumbra que essa audição, no caso, pudesse ter efeito útil para o desenvolvimento da acção, sou de parecer que inexiste a invocada nulidade.

Inexiste, por outro lado, erro de julgamento quanto à questão do interesse em agir.

Como antes se referiu a decisão recorrida rejeitou liminarmente a reclamação apresentada pelo ora recorrente.

O pressuposto processual do interesse em agir relaciona-se com a necessidade ou utilidade da providência requerida e com a adequação do meio processual utilizado para obtenção da tutela pretendida, sendo aferível a partir do pedido e da causa de pedir.

No caso em apreço o que o reclamante, ora recorrente, pede é que seja declarada ilegal a decisão de indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar para efeitos do número 2 do art. 169.º do CPPT, apresentado em 8 de Abril de 2014.

Porém, o que claramente resulta dos factos alegados e daqueles que são elencados na decisão recorrida é que não foi proferido qualquer despacho de indeferimento relativamente ao requerimento apresentado em 8 de Abril de 2014. Indeferido foi o requerimento em que o ora recorrente solicitava que, ao abrigo e para efeitos do disposto no art. 37.º do CPPT, lhe fossem notificados os meios de defesa e respectivos prazos para reacção contra a decisão proferida sobre o requerimento de 8 de Abril de 2014 (factos provados e documento de fls. 163 e 164). Em qualquer dos casos tudo se relaciona com o requerimento de 08.04.2014.

Nesse requerimento, como se vê da decisão recorrida e de fls. 35 a 37 dos autos, o reclamante, ora recorrente, pedia que fosse promovido o cálculo da quantia a garantir e a notificação do cálculo e prazo para prestação da garantia para suspender a execução a instaurar na sequência do não pagamento de dívida relativa a IRC e juros compensatórios.

Sucede que, como também se vê da decisão recorrida e do próprio articulado inicial, a execução fiscal já se encontra suspensa pelo que a eventual anulação do despacho reclamado não teria qualquer influência ou efeito útil no desenrolar desse processo.

Inexiste, pois, a necessidade ou utilidade da intervenção jurisdicional para obtenção da suspensão da execução fiscal que era o objectivo visado com o requerimento de 8 de Abril de 2014.

Apenas importará acrescentar que se a suspensão da execução não teve lugar por efeito de prestação de garantia na sequência do requerimento de 8.04.2014 isso apenas pode ser imputado ao próprio reclamante, ora recorrente, visto que na informação produzida sobre esse requerimento era claramente indicado o montante de €11.986.033,51 que, em caso de insuficiência, após instauração da execução, poderia ser objecto de reforço ou de prestação de nova garantia (fls. 29 e 30 e probatório da sentença). Nada obstava, no entanto, a que fosse impugnada, por via da reclamação do art. 276.º do CPPT, o invocado 'penhor fiscal', como também nada obsta a que a concreta actuação da A.F. no tratamento da questão da prestação da garantia para suspensão da falada execução fiscal possa ser questionada no âmbito de eventual acção de responsabilidade extracontratual que a ora recorrente alegadamente pondera peticionar [cfr. as Conclusões d) e e) da Alegação de Recurso].

Assim, sem mais delongas, pronuncio-me pela total improcedência do presente recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

É o meu parecer.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

É o seguinte o teor do despacho judicial recorrido:

"RELATÓRIO: A……., SA. (A……), melhor identificado nos autos veio deduzir a presente reclamação do acto do órgão de execução fiscal praticado no âmbito da execução fiscal n.º 3190201420000316, consubstanciado no despacho que indeferiu a notificação do valor da garantia a prestar para suspensão da execução fiscal.

Como fundamento e em síntese inova a sua ilegalidade.

Importa desde já aferir da admissibilidade legal da presente acção.

Com efeito, resulta dos autos o seguinte:

• O reclamante requereu ao OEF a notificação do cálculo e prazo para prestação de garantia para suspender a execução a instaurar na sequência do não pagamento das liquidações adicionais que pretendia contestar;

• Em resposta o OEF notificou o reclamante do despacho de fls. 29 e 30, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, segundo o qual ainda não tinha sido emitida a certidão de divida nem instaurado o respectivo processo de execução fiscal, tendo indicado o montante de €11.986.033,51;

• O reclamante dirigiu novo requerimento ao OEF declarando que o despacho não era claro e que pretendia ser notificado dos meios de defesa e respectivos prazos contra aquela decisão;

• O OEF indeferiu este pedido nos termos do despacho de fls. 63;

• Posteriormente, em 26.04.2014, foi instaurado o PEF que deu origem aos presentes autos, tendo o reclamante sido citado com indicação do valor da garantia a prestar, tendo prestado garantia, encontrando-se o processo suspenso (fls. 99 e 105).

Ora, o Reclamante pretendia que o OEF o notificasse do montante da garantia a prestar e respectivo prazo para suspensão da execução que viesse a ser instaurada. Acontece que, nessa altura, ainda não havia execução. Ainda assim o OEF notificou-o das informações pretendidas, conforme e resulta do teor de fls. 29 e 30.

Posteriormente, foi instaurada a execução fiscal, o reclamante foi citado, com indicação do montante da garantia a prestar, que prestou, encontrando-se a execução suspensa.

Portanto, o Reclamante pretendia a suspensão da execução, mediante a prestação de garantia e entendeu que a decisão que recaiu sobre o seu pedido era obscura, pretendendo uma notificação, o que lhe veio a ser indeferido.

Acontece, que por força da instauração da execução e respectiva citação, foi indicado o valor da garantia a prestar naquele momento, tendo o Reclamante prestado garantia, e, consequentemente

foi determinada a suspensão da execução fiscal, razões pelas quais entendemos que não se verifica o pressuposto processual do interesse em agir.

O interesse em agir consiste em o "direito do demandante estar carecido de tutela judiciária." (Manuel de Andrade, NEPC, 79).

Não se trata do interesse na procedência do pedido que o traz a tribunal, mas do interesse em que esse pedido seja objecto de tutela pelo órgão soberano.

Como é pacificamente entendido na doutrina e na jurisprudência, entre os pressupostos processuais deve incluir-se o interesse processual, não obstante a lei não lhe fazer referência expressa.

Tal interesse processual, que a doutrina italiana denomina de interesse em agir e a alemã de necessidade de tutela jurídica, consiste essencialmente, como ensinam Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora (Manual de Processo Civil, 2.ª edição) "na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer a acção", o que significa, dito de outra forma, que "o autor tem interesse processual quando a situação de carência em que se encontra, necessita de intervenção dos tribunais".

De forma idêntica, ensina Manuel de Andrade, "é o interesse em utilizar a arma judiciária — em recorrer ao processo. Não se trata de uma necessidade estrita, nem tão pouco de um qualquer interesse por vago e remoto que seja; trata-se de algo de intermédio: de um estado de coisas reputado bastante grave para o demandante, por isso tornando legítima a sua pretensão a conseguir por via judicial o bem que a ordem jurídica lhe reconhece (cf. Noções Elementares de Processo Civil, 2.ª edição, p. 79).

Definido, assim, o interesse processual, logo se vê que não se confunde com o pressuposto processual legitimidade.

É certo que o conceito de legitimidade passa pelo "interesse directo em demandar" (art. 26.º do CPC), ou, pelo menos, por um interesse indirecto, nos casos de legitimação resultante do direito substantivo, mas, em qualquer caso, este interesse não se confunde com o interesse em agir, visto que pode ter-se o direito de acção por se ser o titular da relação material, ou por a ei especialmente permitir a intervenção processual a quem não é o titular daquela relação e, todavia, perante as circunstâncias concretas do caso não existir qualquer necessidade de recorrer ao tribunal para definir, reconhecer ou fazer valer o direito (não há litígio, ninguém contesta o direito, não existem razões suficientemente ponderosas para justificar a intervenção do tribunal...).

Não havendo, pois, necessidade da demanda, não estando a parte carecida de intervenção do tribunal, pode ter legitimidade processual para discutir a questão, mas falta-lhe o interesse processual (isto é, o interesse em agir), e, sendo este um pressuposto processual, com autonomia, ainda que inominado, está vedado ao juiz o conhecimento do mérito (cf. Anselmo de Castro, Direito Processual Civil Declarativo, Vol. II, pp. 253/254).

De volta ao caso em apreço temos que a pretensão da Reclamante de obter a suspensão da execução mediante a prestação de garantia já foi alcançada, pelo que não carece de qualquer intervenção judicial.

Assim sendo e sem outras considerações por desnecessárias, entendo que a Reclamante não preenche o requisito do interesse em agir já que a sua pretensão já foi alcançada, não carecendo que tutela jurídica esta sua pretensão já plenamente atingida.

DECISÃO.

Pelo exposto, julgo verificada a excepção de falta de interesse em agir por parte da Reclamante, razão pela qual rejeito liminarmente a presente reclamação.

Condena-se a Reclamante nas custas — art. 527, do CPC.

Notifique e registe.

DECIDINDO NESTE STA

Questiona a recorrente, em primeiro lugar, a validade do despacho recorrido assacando-lhe o vício de nulidade porquanto não foi notificada da intenção do Mº juiz de rejeitar liminarmente a presente reclamação o que diz a terá apanhado de surpresa.

Insurge-se ainda, em substância, contra a rejeição liminar da presente reclamação por considerar que o Mº Juiz de 1ª Instância considerou indevidamente prejudicada a questão/interesse em saber da legalidade do indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar para efeitos do número 2 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apresentado em 8 de Abril de 2014, na consideração de que a execução se encontra suspensa.

Quanto à primeira questão:

Admitida a possibilidade de rejeição liminar da reclamação do acto praticado pelo órgão de execução fiscal, no sentido em que deve ser interpretado o artigo 110º do CPPT, é possível indeferir liminarmente a petição nos casos de manifesta deficiência ou improcedência do pedido como decorre dos artigos 98 e 108 do mesmo CPPT e 186º do CPC (novo).

Desde logo nas situações, em que a solução jurídica é evidente, não há que observar o princípio do contraditório, por não ser concebível qualquer controvérsia.

E, também não faz sentido a prolação de um pré despacho de rejeição liminar da reclamação (onde supostamente se deveriam esmiuçar os fundamentos/razões que integrariam o próprio despacho para dar

a possibilidade ao apresentante da peça de os rebater, construtivamente) quando antes o apresentante da petição de reclamação foi convidado a aperfeiçoá-la com indicação exaustiva dos motivos de tal convite, sendo que a rejeição só foi proferida após a apresentação de nova petição de reclamação de decisão do órgão de execução fiscal.

Sendo certo que o n.º 3 do artigo 3º do CPC prescreve que «o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem», há no entanto situações em que é manifestamente desnecessária a audição das partes, como é o caso das situações que conduziam ao indeferimento liminar da petição designadamente a «manifesta» a improcedência do pedido ou «evidente» a existência de excepções dilatórias insupríveis. É que, não obstante ter sido revogado o artº 234º A do CPC, mantém-se inalterado o CPPT, no que a esta matéria diz respeito.

Como se escreveu no acórdão deste STA de 27/02/2013 tirado no rec. 0787 e disponível no site da DGSI:

"(...) Num processo de estrutura dialéctica, o direito ao contraditório, como decorrência do princípio da igualdade das partes, é um direito que se atribui à parte de conhecer as condutas assumidas pela contraparte, de tomar posição sobre elas e de ser ouvida antes de ser proferida qualquer decisão. A essência do princípio do contraditório está pois no facto de cada parte processual ser chamada a apresentar as respectivas razões de facto e de direito, a oferecer as suas provas ou a pronunciar-se sobre o valor e resultado de umas e outras. E por isso, a relevância do direito à audiência prévia e do direito de resposta dá-se sobretudo quando o seu exercício representa a garantia de uma parte relativamente à conduta processual da contraparte.

Mas, o âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 3º parece incluir também o contraditório relativamente a "decisões-surpresa", com que as partes não podiam contar, por não terem sido objecto de discussão no processo. Nesses casos, para que a parte não seja confrontada e atingida como uma decisão inesperada, impõe-se garantir o contraditório. Razões ligadas à boa administração da justiça e à justa composição do litígio justificam que também nesses casos a contraditoriedade se efective.

Mas não é esse o caso da decisão de indeferimento liminar, uma vez que os seus fundamentos devem ser tão evidentes, que o autor tem o dever de se aperceber das consequências jurídicas da apresentação de uma petição inicial com um pedido manifestamente improcedente ou com contra o qual seja evidente a existência de excepções dilatórias insupríveis. As situações de indeferimento liminar são assim casos em que é manifesta a desnecessidade de se ouvir a autor sobre o "projecto" ou a "intenção" de se indeferir a petição. De que valeria esse "pré-aviso", se a as deficiências detectadas são insanáveis? Contra a audiência prévia sempre se poderia invocar o princípio da economia processual, que contém na sua expressão máxima a proibição da prática de actos inúteis (cfr. art. 137º do CPC).(...).

Concordamos pois, com o parecer do Sr. Procurador Geral-adjunto, supra destacado, quando expressa que, no presente caso, sendo certo que o tribunal "a quo" não notificou o reclamante, para se pronunciar sobre a questão do interesse em agir, porém, essa notificação era manifestamente desnecessária porque a falta do interesse em agir decorre da própria factualidade alegada na petição da reclamação, não se vislumbrando que a audição do reclamante, ora recorrente, pudesse acrescentar elementos úteis susceptíveis de tornar viável a reclamação apresentada pois que, para considerar verificada a excepção da falta de interesse em agir e, em consequência, rejeitar liminarmente a reclamação socorreu-se o tribunal "a quo" unicamente dos factos alegados no articulado inicial, que não demandavam qualquer contraditório. E, que, como vem sendo jurisprudência repetida só se está perante uma decisão surpresa, quando esta contenha uma solução jurídica que as partes não pudessem prever, o que manifestamente não é o caso, considerando que vem pedido que seja "declarada ilegal" a "decisão de indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar" para efeitos de suspensão da execução e no próprio articulado inicial vem referido (artº. 11.º que o "Serviço de Finanças do Porto — 5" comunicou que havia determinado a suspensão da execução.

Assim, e pelas razões expostas improcede a arguição de nulidade da decisão recorrida.

Quanto à sindicância da mesma decisão do Mº Juiz de 1ª Instância no segmento em que considerou prejudicada a questão/interesse em saber da legalidade do indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar para efeitos do número 2 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apresentado em 8 de Abril de 2014, na consideração de que por força da instauração da execução e respectiva citação foi indicado o valor da garantia a prestar (tendo efectivamente sido prestada) e consequentemente foi suspensa a execução fiscal; desde já se adianta que a mesma não nos merece censura por concordarmos que não se verifica o pressuposto processual do interesse em agir tal como o definiu e descreveu a decisão recorrida.

Vejamos:

Mostram os autos que:

• O reclamante requereu ao OEF a notificação do cálculo e prazo para prestação de garantia para suspender a execução a instaurar na sequência do não pagamento das liquidações adicionais que pretendia contestar;

• Em resposta o OEF notificou o reclamante do despacho de fls. 29 e 30, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, segundo o qual ainda não tinha sido emitida a certidão de divida nem instaurado o respectivo processo de execução fiscal, tendo indicado o montante de €11.986.033,51;

• O reclamante dirigiu novo requerimento ao OEF declarando que o despacho não era claro e que pretendia ser notificado dos meios de defesa e respectivos prazos contra aquela decisão;

• O OEF indeferiu este pedido nos termos do despacho de fls. 63;

• Posteriormente, em 26.04.2014, foi instaurado o PEF que deu origem aos presentes autos, tendo o reclamante sido citado com indicação do valor da garantia a prestar, tendo prestado garantia, encontrando-se o processo suspenso (fls. 99 e 105).

Se bem entendemos as razões da recorrente queixa-se de não lhe ter sido notificado, na sequência do seu requerimento apresentado em 08/04/2014, ao abrigo do disposto no artº 169º n.º 2 do CPPT o montante da garantia a prestar e respectivo prazo para suspensão da execução que viesse a ser instaurada.

O seu requerimento foi exemplar e próprio de um contribuinte que quer cumprir os seus deveres fiscais, como resulta dos seus termos constantes de fls. 22 e 23 dos autos indicando à Administração Tributária todos os direitos e deveres que pretendia exercer e quando, mas tem de observar-se também que a resposta da Autoridade Tributária foi pronta e, formalmente, correcta não consubstanciando qualquer indeferimento de prestação da informação solicitada e desde logo por isso de forma alguma atenta contra os princípios que a recorrente refere, nas suas conclusões de recurso para este STA, (afirma que contende com o princípio da boa fé que deve enformar a actuação da Administração Tributária, nos termos do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa, e viola o dever de colaboração da Administração Tributária com os sujeitos passivos, previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária, denotando ainda abuso de direito, pelo que é ilegal), pois que logo em 22/04/2014 foi elaborada informação por técnico credenciado da qual consta o valor da garantia a prestar nesta data (de 11.986.033,51 Euros) e a referência de que sendo a garantia a prestar por meio de garantia bancária deveria ter-se em conta a data da sua efectiva prestação pois que esta data tinha impacto no cálculo dos juros de mora (mutáveis), é irrepreensível uma vez que a forma de contagem de tais juros e a dimensão/valor da garantia estão previstos na lei. De tudo foi notificada a recorrente e compreende-se que não tenha sido notificada do prazo para prestação da garantia e do seu valor exacto pela singela razão de que o processo executivo não estava ainda instaurado. Portanto temos de concluir que a informação prestada foi a possível na data em que foi produzida não estando eivada de qualquer incorrecção e muito menos de ilegalidade.

Assim não o considerou a recorrente que desde logo contra tal informação entendeu reagir e pediu em requerimento, de 30 de Abril de 2014, cuja cópia consta dos autos a fls. 178 e 179, que lhe fossem indicados os meios de defesa e respectivos prazos.

O que não foi efectuado, sendo este seu requerimento de 30/04/2014, sim, indeferido (mas o qual não é autonomizado nem na reclamação apresentada ao Mº Juiz de 1ª Instância nem no presente recurso) na consideração de que a informação prestada não tinha enquadramento legal no artºs 36 e 37º do CPPT e de que em 26/04/2014 já tinha sido instaurado o processo executivo fiscal e fora e validamente citado o Banco requerente.

Foi notificado o Banco ora recorrente de tal despacho de indeferimento datado de 07/05/2014 e dos meios de defesa contra o mesmo mas não reagiu, como se constata do teor das conclusões da petição inicial corrigida constante de fls. 133 a 144 nas quais o Banco recorrente sempre se refere a: *"A decisão de indeferimento do pedido de notificação do valor da garantia a prestar para efeitos do número 2 do artigo 169 do Código de Procedimento e Processo Tributário apresentado em 8 de Abril de 2014…"*.

Ou seja o recorrente criou uma dada convicção quanto ao desfecho decisório sobre o seu primeiro requerimento e continua a sustentar na sua própria terminologia e alegação a afirmação de um putativo indeferimento que nunca foi proferido criando com isso alguma confusão terminológica que nos levou/obrigou a destacar e afirmar a inexistência de indeferimento do aludido requerimento de 08 de Abril de 2014 nos termos supra expostos.

Ora, a execução fiscal foi instaurada ainda antes de, em 30 de Abril de 2014, o Banco ora recorrente ter requerido que lhe fossem indicados os meios de defesa e respectivos prazos para reagir contra a informação prestada na sequência do pedido de 08/04/2014. Após o que o mesmo Banco foi citado, com indicação do montante da garantia a prestar, que prestou efectivamente, encontrando-se a execução suspensa.

Invocando estas razões a decisão recorrida entendeu que não se verifica o pressuposto processual do interesse em agir que explicitou devidamente.

Estará errada esta decisão e sofre dos vícios que lhe são assacados nas conclusões de recurso?

Cremos convictamente que não na consideração de que a pretensão da recorrente de obter a suspensão da execução mediante prestação de garantia já foi conseguida sendo que ao invés do que alega não ocorreu qualquer indeferimento do seu pedido de 08/04/2014 supra referido tendo de considerar-se a informação prestada como a possível e consubstanciada em acto (em matéria fiscal) que não afectou os direitos e interesses do contribuinte.

É certo que vem agora invocar as consequências negativas para si da ocorrência de um penhor de que deu notícia no articulado 10º da petição inicial e que agora atribui ao facto de ter havido um retardamento da suspensão do processo de execução fiscal, retardamento este que imputa culposamente à Administração Fiscal (vide desde logo alegação 32 do requerimento de recurso e conclusão d) do mesmo), mas trata-se de matéria nova não suscitada e apreciada antes entendendo-se que a mera informação da ocorrência do penhor, sem mais, na petição inicial não determinou a formulação de questão autónoma relativa à legalidade ou não daquela providência que o tribunal de 1ª instância devesse resolver. Assim sendo, não pode este tribunal conhecer da questão agora suscitada, mas é claro que ao Banco recorrente assiste o direito de sindicar, em sede própria, os eventuais prejuízos que o acto de penhor lhe tenha provocado.

Aqui chegados, temos de concluir pela correcção da decisão de rejeição liminar da reclamação por manifesta falta de interesse em agir aportando para aqui também a fundamentação expressa no parecer do Sr. Procurador Geral-Adjunto na qual nos revemos.

Finalmente, peticiona o Banco recorrente a dispensa do remanescente da taxa de justiça no excedente a 275.000 Euros.

Cumpre decidir:

Dispõe o artigo 6º, n.º 7 do RCP que, nas causas de valor superior a (euro) 275.000,00 o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Do teor literal desta norma podemos surpreender que a regra é o do pagamento do remanescente da taxa de justiça. Apenas nos casos em que o juiz, ex officio, a requerimento das partes ou do Ministério Público, entenda ser de dispensar tal pagamento é que se lhe exige que pondere de forma fundamentada essa mesma dispensa de pagamento.

É jurisprudência deste STA expressa desde logo no Ac. de 29/10/2014 tirado no rec. 0166/14 disponível no site da DGSI que: (…) III – *Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidenda no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.*

No caso dos autos, a questão decidenda no recurso não se afigurou de complexidade inferior à comum – designadamente por se tratar de questão já antes decidida por este STA. Há que ponderar, no entanto, que o processo terminou sem decisão de mérito.

A intervenção das partes designadamente do Banco recorrente expressa nas alegações e conclusões e documentos juntos determinou alguma inicial dificuldade em perceber qual o despacho da AT que havia sido indeferido por esta e a solução do caso exigiu adequada ponderação do respectivo quadro legal de referência e criteriosa análise dos factos provados e dos argumentos das partes, designadamente também no que respeita a uma pretensa nulidade da decisão recorrida que como vimos não se verifica. Não se vislumbra assim, motivo para a dispensa total do remanescente da taxa de justiça, muito embora considerando que se trata de um processo que não obteve decisão de mérito se entenda adequado reduzir a impetrada dispensa a noventa por cento do remanescente da taxa de justiça.

4-DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em julgar improcedente a arguida nulidade da decisão recorrida negando também provimento ao recurso e confirmando a mesma decisão.

Custas a cargo do Banco recorrente dispensando-se o mesmo em 90% do remanescente da taxa de justiça.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. IVA. Avaliação indirecta. Inexistência de contabilidade. Notificação para regularização.

Sumário:

Embora a letra da alínea a) *do artigo 88.º da LGT não seja inequívoca, pois tanto permite sustentar que a condição nela ínsita — «quando não supridas no prazo legal» — se aplica a todas as situações nela previstas, como apenas às situações de falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução, a interpretação mais abrangente é a que melhor se ajusta à natureza subsidiária, de* ultima ratio, *da avaliação indirecta (artigo 87.º, n.º 1 da LGT), atento a que o legislador prevê expressamente a notificação para regularização da situação tanto nas situações de inexistência de escrita como nas de atraso na execução desta e em ambos os casos «independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos números anteriores» (cfr. os artigos 120.º, n.º 2 e 121.º, n.º 2 do RGIT).*

Processo n.º 1262/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 27 de Março de 2013, na parte em que julgou procedente *por vício de erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos* a impugnação judicial deduzida por A……, com os sinais dos autos, contra liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, apresentando para tal as seguintes conclusões:

A. *A douta sentença sob recurso padece de erro de julgamento, porquanto considerou existir vício de erro quanto aos pressupostos da aplicação de métodos indirectos, quando aponta à Autoridade Tributária a obrigação de efectuar uma segunda notificação ao recorrido concedendo-lhe um novo prazo para regularizar a contabilidade.*

B. *Como bem ficou assente no probatório (alínea E) dos factos provados), o impugnante foi notificado para apresentar no dia 02/04/03 os "Livros de contabilidade e documentos comprovativos da sua escrituração relativos à actividade exercida no âmbito da categoria B (Outras actividades recreativas, N.E.) nos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002".*

C. *No dia marcado para a apresentação dos elementos de contabilidade foi elaborado um auto de Declarações (Alínea F) do acervo probatório) onde o impugnante declara desconhecer o paradeiro dos elementos de contabilidade.*

D. *Perante estes factos a Autoridade Tributária concluiu pela inexistência dos elementos de contabilidade, situação esta que foi dada como provada na sentença proferida pelo tribunal a quo.*

E. *Aqui chegados, mostra-se necessário cuidar de analisar se, verificada (demonstrada) a inexistência dos elementos de contabilidade de um contribuinte, após ter sido notificado para os exibir, existe a necessidade de proceder a uma segunda notificação, concedendo-lhe um novo prazo para a regularizar.*

F. *Uma leitura atenta à alínea a) do artigo 88.º da LGT não possibilita extrair tal entendimento ou seja, não existe a obrigação de proceder a uma segunda notificação a conceder um novo prazo para regularizar a contabilidade, quando o contribuinte após ter sido notificado para a exibir os elementos contabilísticos afirma perante a Autoridade Tributária desconhecer o seu paradeiro, o que só por si permite concluir pela sua inexistência.*

G. *Na norma encontram-se tipificadas as situações relativamente à <u>inexistência ou insuficiência</u> de elementos de contabilidade ou declaração e, à <u>falta ou atraso de escrituração</u> dos livros e registos ou <u>irregularidades na sua organização ou execução.</u> (sublinhado nosso)*

H. *O escopo da norma está erigido no sentido de dar a oportunidade ao contribuinte para regularizar a sua contabilidade (mediante notificação para o efeito) quando isso é manifestamente possível ou seja, quando existem esses mesmos elementos contabilísticos.*

I. *No caso "sub judice" o contribuinte foi notificado para exibir os elementos contabilísticos, não o fez e, para além disso, referiu que não sabia do seu paradeiro o que levou a Autoridade Tributária a concluir com segurança pela inexistência de tais elementos (conforme ficou assente no acervo probatório).*

K. *Subsumindo os factos à norma, bem se vê que não existe qualquer imposição legal [alínea a) do artigo 88.º da LGT] que obrigasse a Autoridade Tributária a notificar novamente o recorrido para regularizar uma situação que por si só seria impossível de se concretizar dada a inexistência dos elementos contabilísticos.*

L. *Relativamente à referência ao prescrito no artigo 120.º do RGIT, temos por entendimento que o regime jurídico e os pressupostos legais ínsitos na norma destinam-se única e exclusivamente para efeitos de verificação de infracções fiscais e sua correspondente punição (graduação e aplicação da coima).*

M. *Apesar do paralelismo (aparente) entre o disposto na alínea a) do artigo 88.º da LGT e o artigo 120.º do RGIT, temos que a primeira norma cuida dos pressupostos legais que têm que presidir à aplicação de métodos indirectos enquanto que, a segunda (norma) contende única e exclusivamente com o regime sancionatório para as situações relativas à inexistência dos elementos de contabilidade.*

N. *Pelo exposto, a sentença padece de erro de julgamento, pois à luz dos factos dados como provados fez uma errada interpretação da alínea a) do artigo 88.º da LGT, uma vez que, após aferida a inexistência dos elementos de contabilidade (mediante notificação para a sua exibição) a Autoridade Tributária não está obrigada a notificar o contribuinte concedendo-lhe um novo prazo para a sua regularização.*

Termos em que,

Deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida,

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: *decisão de procedência parcial da impugnação judicial deduzida contra liquidações de IVA e de juros compensatórios constante de sentença proferida em 27 março 2013 (fls. 257)*

FUNDAMENTAÇÃO

1. *A discordância da recorrente restringe-se à decisão constante do dispositivo da sentença que ordenou a anulação das liquidações de IVA e dos respectivos juros compensatórios respeitantes aos 2.º, 3.º e 4.º trimestres de 1999, por erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos (cf. sentença 6. Conclusões; 7. Decisão)*

2. *A decisão anulatória dos actos tributários de liquidação fundou-se na circunstância de o sujeito passivo inspecionado não ter sido notificado, após verificação pelos serviços de inspecção tributária da inexistência de contabilidade respeitante ao ano de 1999, para a sua organização em prazo a designar, não superior a 30 dias (art. 120.º n.º 2 RGIT)*

A aplicação da solução constante da norma invocada na decisão não pode ser prejudicada pelo facto de o sujeito passivo inspecionado ter sido notificado para apresentação, no prazo de 5 dias, dos livros de contabilidade e documentos comprovativos da sua escrituração relativos à actividade exercida no âmbito da categoria B, cuja análise se revelava necessária ao prosseguimento do procedimento de inspecção (probatório alínea E); art. 42.º n.º 3 RCPIT)

A aplicação da norma constante do art. 120.º n.º 2 RGIT a qualquer modalidade de procedimento tributário onde se revele adequada (e não apenas no domínio do processo de contra-ordenação fiscal) está inequivocamente inculcada no inciso "independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores"; constituindo manifestação do princípio da colaboração recíproca entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes, designadamente traduzido na interpelação do contribuinte para proceder à regularização da sua situação tributária (art. 59.º nºs 1 e 3 alínea n) LGT)

3. *No caso concreto o cumprimento do dever de notificação estava longe de constituir ritual inócuo, insusceptível de influenciar a decisão de aplicação de métodos indirectos, na medida em que o sujeito passivo nem sequer afirmou perentoriamente a inexistência de contabilidade respeitante ao ano de 1999, limitando-se a declarar que desconhecia (na data da declaração) o local onde os documentos se encontravam, em virtude de o gabinete de contabilidade "B…… Lda", onde era efectuada ter encerrado naquele ano (Auto de Declarações – probatório alínea F)*

Neste contexto foi preterida formalidade legal essencial à avaliação indirecta da matéria colectável, porque ao sujeito passivo não foi concedida a possibilidade de suprir a lacuna da inexistência de elementos de contabilidade, causa da impossibilidade de comprovação e quantificação exacta da matéria colectável e da consequente aplicação de métodos indirectos para sua determinação (arts. 87.º n.º 1 alínea b) e 88.º a) LGT)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

4. Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 282 a 284 dos autos), veio a recorrente responder nos termos de fls. 286/289, manifestando discordância com o teor de tal parecer e pugnando pelo provimento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5. Questão a decidir

É a de saber se, como alegado, a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios relativos ao 2.º, 3.º e 4.º trimestre de 1999, por *vício*

de erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos, em razão de a Administração Tributária não ter notificado o contribuinte para regularizar a sua situação tributária em prazo não superior a 30 dias.

6. Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

A) *O Impugnante recebeu, em* ***02/04/2003, "****Carta Aviso" da qual consta:*

"Ordem de Serviço/Despacho n.º 45579

Nos termos da alínea I) do n.º 3 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), fica V. Exa. notificado de que, a muito curto prazo, se deslocará (ão) à morada acima referenciada, técnico(s) dos Serviços de Inspecção Tributária.

A visita do(s) técnico(s) tem como finalidade a verificação do cumprimento das correspondentes obrigações tributárias por parte de V. Exa. e terá por âmbito e a extensão a seguir indicados:

Âmbito da acção inspectiva: Parcial Outro: Consulta, recolha e cruzamento de elementos.

Ex.ºs completos: 1999, 2000, 2001, 2002."

------ fls. 191 do P.A.

B) *Posteriormente, em* ***19/05/2003,*** *"... em virtude de ser necessária a utilização de métodos indirectos para o apuramento do IVA em falta no exercício de 1999, foi emitida a Ordem de Serviço n.º 49282." Relativa a IRS e IVA do exercício de 1999*

------ Cfr. Informação a fls. 187 e 188 a 190.

C) *Foi efectuada acção inspectiva ao Impugnante, constando o seguinte das "Notas de diligência":*

• "Nota de diligência" n.º 390106 – Ordem de serviço/Despacho n.º 45579: Âmbito da acção inspectiva: "Parcial (alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPIT)" "Outro": Consulta, recolha e cruzamento de elementos" para os exercícios completos de 1999, 2000, 2001 e 2002.

• Nota de diligência" n.º 390105 – Ordem de serviço/Despacho n.º 49282: Âmbito da acção inspectiva: "Parcial (alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPIT)" "IRS" "IVA" para o exercício completo de 1999.

--------Fls. 33 e 34.

D) *Em* ***09/06/2003,*** *as notas de diligência foram assinadas pelo Impugnante.----Fls. 33 e 34.*

E) *No âmbito da acção inspectiva o Impugnante recebeu, em* ***27/03/2003****, a seguinte notificação:*

"Notifica-se o sujeito passivo ..., para apresentar no dia 02/04/03, pelas 10.00 horas na C……. ...os seguintes elementos:

´- Livros de contabilidade e documentos comprovativos da sua escrituração relativos à actividade exercida no âmbito da categoria B (Outras actividades recreativas, N.E.) nos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002.

- (...)

-------Fls. 192 do P.A.

F) *Em* ***02/04/2003*** *foi elaborado "Auto de declarações", assinado pelo Impugnante, do qual consta:*

"(...) Relativamente à contabilidade, A……. declarou que a mesma foi feita pelo gabinete de contabilidade B……. Lda até ao ano de 1999, e que a partir daí passou a ser feita pelo gabinete de contabilidade C……. devido ao facto de o anterior gabinete de contabilidade ter fechado devido ao seu sócio-gerente D……., ter sido preso. Questionado acerca do facto de os documentos de suporte da sua contabilidade dos anos de 2000, 2001 e 2002 estavam no actual gabinete de contabilidade, C……., mas não os documentos referentes a 1999 A……. declarou desconhecer onde os mesmos se encontram. Declara ainda que não conhece a assinatura constante dos autos de devolução de documentos de 1999, que a actual técnica de contas extraiu da pasta dos autos de entrega dos documentos da B……., Lda que se encontra no gabinete C……."

------ fls. 200 e 201 do PA.

G) *Em* ***30/06/2003*** *foi elaborado "Relatório de Inspecção Tributária" constante de fls. 37 a 49, com o seguinte teor:* (reproduzido a fls. 238/240)

----- fls. 37 a 49.

I) (sic) Do Relatório de Inspecção consta o despacho "Concordo", datado de ***02/07/2003,*** subscrito pela Chefe de Divisão. ----Fls. 37

J) O relatório da Inspecção foi notificado ao Impugnante pelo Ofício n.º 225316, de ***03/07/2003***, assinado pela Chefe de Divisão. ----Fls. 35 e 36.

K) O impugnante foi notificado, pelo Ofício 14318, de ***17/07/2003***, da "Nota de fixação" de ***16/07/2003*** do valor de IVA devido (€24.408,02), pelo recurso a métodos indirectos, encontrando-se essa Nota assinada por E……, com referência à delegação de competências do Director de Finanças DR 38 II Série de 14/02/2003 Aviso 2167/2003." ----Fls. 51 e 52.

L) Na sequência da acção de inspecção foram emitidas, pela Direcção-Geral dos Impostos / Imposto sobre o Valor acrescentado as seguintes liquidações adicionais: (quadro de fls. 243 dos autos) ----Fls. 21 a 32.

M) A liquidação n.º 03294630 foi notificada ao Impugnante em ***24/10/2003.*** ----Por acordo das partes e fls. 195 do PA.

N) Das liquidações de juros compensatórios consta o seguinte:

"FUNDAMENTAÇÃO

Juros compensatórios liquidados nos termos dos artigos 89.º do Código do IVA e 35.º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo.

Imposto em falta sobre o qual incidem juros (…)

Período a que se aplica a taxa de juro (…)

Taxa de juros aplicável ao período – equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil

Valor dos juros (…)"

-----Fls. 22 a 25, 27 a 30 e 32.

O) Em ***26/12/2003*** foi intentada a presente acção.

----Cfr. carimbo do serviço de Finanças do Porto, a fls. 3.

P) Em ***06/06/2006*** foi emitido "Parecer" pela Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa, do qual consta:

"8. Na alegada caducidade do direito à liquidação, invoca o impugnante o disposto nos números 1 e 4 do artigo 45.º da LGT, na sua redacção originária.

(…)

Nestes termos, somos de parecer que:

• O imposto respeitante ao 1.º trimestre de 1999 foi indevidamente liquidado …a liquidação adicional n.º 03242877 deverá ser anulada na parte …que de acordo com o apuramento efectuado pelos SIT ascende a 1.752,41€, sendo, também de anular a liquidação n.º 03242873, no valor de €497,01€, referente aos correspondentes juros compensatórios;

• O imposto respeitante ao 1.º trimestre de 1999, resultante da aplicação de métodos indirectos, foi indevidamente liquidado, …a liquidação adicional n.º 03294630 deverá ser anulada na parte … que de acordo com o apuramento efectuado pelos SIT ascende a 6.328,48€, sendo, também de anular a liquidação n.º 03294626, no valor de 1.794,86€, referente aos correspondentes juros compensatórios;"

-----Fls. 202 a 208 do PA.

Q) *Em* ***21/06/2006*** *foi proferido despacho com o seguinte teor:*

"Em consonância com os fundamentos do parecer infra, revogo parcialmente o acto tributário impugnado. Notifique-se nos termos e para os efeitos do disposto no art. 112.º n.º 3 do CPPT"

-----Fls. 202 do PA.

R) *O Impugnante apresentou, junto com a petição inicial, diversos documentos, emitidos em 1999 (facturas, facturas-recibos, vendas a dinheiro) relativas a aquisições de bens e serviços, cujo IVA totaliza o valor de 5.587.099$00 (€27.868,33).*

----Fls. 97 a 175.

7. Do mérito do recurso

A sentença recorrida, a fls. 204 a 257 dos autos, julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida pelo ora recorrido contra as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios sindicadas, anulando as liquidações de imposto e juros relativas a 2000, *pelo facto do exercício de 2000 não estar abrangido no âmbito da acção inspectiva em sede de IVA,* bem como *a liquidação de IVA n.º 03294630, relativamente ao IVA do 2.º, 3.º e 4.º trimestres de 1999* (…) *e respectivas liquidações de juros compensatórios* (…) *por procedência do vício de erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos*, mantendo a liquidação adicional n.º 03242877 e respectivos juros e declarando a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide relativamente às liquidações entretanto objecto de anulação pelos serviços.

A Fazenda Pública restringe a sua discordância com o decidido à julgada procedência de *vício de erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos* (cfr. as conclusões das suas alegações de recurso *supra* transcritas), alegando que *não existe a obrigação de proceder a uma segunda notificação a conceder um novo prazo para regularizar a contabilidade, quando o contribuinte após ter sido notificado para a exibir os elementos contabilísticos afirma perante a Autoridade Tributária desconhecer o seu paradeiro, o que só por si permite concluir pela sua inexistência,* que *não existe qualquer imposição legal (alínea a) do artigo 88.º da LGT) que obrigasse a Autoridade Tributária a notificar novamente o recorrido para regularizar uma situação que por si só seria impossível de se concretizar dada a inexistência dos elementos contabilísticos* e que a*pesar do paralelismo (aparente) entre o disposto na alínea a) do artigo 88.º da LGT e o artigo 120.º do RGIT, temos que a primeira norma cuida dos pressupostos legais que têm que presidir à aplicação de métodos indirectos enquanto que, a segunda (norma) contende única e exclusivamente com o regime sancionatório para as situações relativas à inexistência dos elementos de contabilidade,* razão pela qual entende que *a sentença padece de erro de julgamento, pois à luz dos factos dados como provados fez uma errada interpretação da alínea a) do*

artigo 88.º da LGT, uma vez que, após aferida a inexistência dos elementos de contabilidade (mediante notificação para a sua exibição) a Autoridade Tributária não está obrigada a notificar o contribuinte concedendo-lhe um novo prazo para a sua regularização.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito pronuncia-se no sentido de que o recurso não merece provimento, porquanto *foi preterida formalidade legal essencial à avaliação indirecta da matéria colectável, porque ao sujeito passivo não foi concedida a possibilidade de suprir a lacuna da inexistência de elementos de contabilidade, causa da impossibilidade de comprovação e quantificação exacta da matéria colectável e da consequente aplicação de métodos indirectos para sua determinação (arts. 87.º n.º 1 alínea b) e 88.º a) LGT)*

Vejamos.

A sentença recorrida fundamentou a procedência *do vício de erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos* nos seguintes termos (cfr. sentença, a fls. 253/254 dos autos):

«Nos termos do artigo 87.º da LGT, a A.T. encontra-se legitimada a recorrer à avaliação indirecta nos casos de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, acrescentando a alínea a) do artigo 88.º que tal impossibilidade pode resultar da "inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros ou registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo que essa ausência se deva a razões acidentais.". (sublinhado nosso)

No caso em apreço, foi o próprio contribuinte que, em auto de declarações afirmou desconhecer onde se encontravam os elementos contabilísticos relativos ao exercício de 1999 (cfr. alínea F) do probatório), o que levou a AT a concluir pela inexistência de elementos de contabilidade para esse exercício.

Ora, no que concerne ao prazo de 5 dias concedido pela AT para a apresentação dos "livros de contabilidade e documentos comprovativos da sua escrituração relativos à actividade exercida…" (alínea E) do probatório), o mesmo não padece de ilegalidade, atento o n.º 3 do artigo 42.º do RCPIT quando dispõe que o prazo para entrega de elementos necessários à prática de actos de inspecção deve ser fixado entre 2 e 30 dias (normativo com natureza especial que, por isso, se sobrepõe à regra geral contida no artigo 23.º do CPPT).

Não obstante, a AT olvidou que o disposto no artigo 120.º do RGIT, que, sob a epígrafe "Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes", consagra que "Verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação de que, se não o fizer, fica sujeito à coima do artigo 113.º (n.º 2) (sublinhado nosso).

Assim, tendo a AT concluído pela inexistência da contabilidade concernente ao exercício de 1999, estava obrigada a efectuar uma segunda notificação ao contribuinte, concedendo-lhe um novo prazo (não superior a 30 dias) para a organizar.

Destarte, impera concluir que, não tendo sido dado ao contribuinte a oportunidade legalmente prevista, para organizar a sua contabilidade, não estavam reunidos os pressupostos para a aplicação dos métodos indirectos, pois, conforme expressamente decorre da alínea a) do artigo 88.º da LGT, a inexistência de contabilidade apenas legitima o recurso à avaliação indirecta quando essa inexistência não seja suprida no prazo legal.»

Julgamos que o decidido não merece a censura que a recorrente lhe dirige.

Embora a letra da alínea a) do artigo 88.º da LGT não seja inequívoca, pois tanto permite sustentar que a condição nela ínsita - "quando não supridas no prazo legal" – se aplica a todas as situações nela previstas (assim, ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada,* Rei dos Livros, 2000, pp. 371/372 – nota 3 ao art. 88.º da LGT), como apenas às situações de *falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução* (como parecem entender DIOGO LEITE DE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada,* 4.ª ed., 2012, p. 765 – nota 2 ao art. 88.º da LGT), a interpretação acolhida na sentença recorrida - a mais abrangente -, é a que melhor se ajusta à natureza subsidiária, de *ultima ratio*, da avaliação indirecta (artigo 87.º, n.º 1 da LGT), atento a que o legislador prevê expressamente a notificação para regularização da situação tanto nas situações de *inexistência de escrita* como nas de *atraso* na execução desta e em ambos os casos "independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos números anteriores" (cfr. os artigos 120.º n.º 2 e 121.º, n.º 2 do RGIT).

Ora, como bem diz o Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto no seu parecer nos autos, a *aplicação da norma constante do art. 120.º n.º 2 RGIT a qualquer modalidade de procedimento tributário onde se revele adequada (e não apenas no domínio do processo de contra-ordenação fiscal) está inequivocamente inculcada no inciso "independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores"; constituindo manifestação do princípio da colaboração recíproca entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes, designadamente traduzido na inter-*

pelação do contribuinte para proceder à regularização da sua situação tributária (art. 59.º nºs 1 e 3 alínea n) LGT), sendo que, no *caso concreto, o cumprimento do dever de notificação estava longe de constituir ritual inócuo, insusceptível de influenciar a decisão de aplicação de métodos indirectos, na medida em que o sujeito passivo nem sequer afirmou perentoriamente a inexistência de contabilidade respeitante ao ano de 1999, limitando-se a declarar que desconhecia (na data da declaração) o local onde os documentos se encontravam, em virtude de o gabinete de contabilidade "B……. Lda", onde era efectuada ter encerrado naquele ano (Auto de Declarações – probatório alínea F).*

Nenhuma censura merece, pois, a sentença recorrida, que bem julgou ter sido preterida formalidade legal essencial à avaliação indirecta da matéria colectável, estando o recurso votado ao insucesso.

– Decisão –

8 – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Processo n.º 1273/13-30.
Recorrente: Parque Eólico de …, L.da
Recorrido: Município da Lousã.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Inconformado com a sentença do TAF de Coimbra que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelo Parque Eólico de …… contra a liquidação das taxas relativas à existência de geradores efectuada pela Câmara Municipal da Lousã no valor de € 10.000,00 e € 36000,00 respectivamente veio a impugnante dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1º São nulos os actos de liquidação das taxas supra referenciadas por inconstitucionalidade do regulamento no qual se baseiam (Tabela de Taxas do Município da Lousã) uma vez que consubstancia a criação de um imposto violando a reserva de competência da Assembleia da República.

2º Trata-se de um imposto um vez que a "taxa" só poderia ser cobrada pela remoção de um limite jurídico à actividade e esse limite teria de ser criado por lei e não artificialmente por um regulamento para efeitos fiscais.

3º É esse cenário que o Tribunal Constitucional no aresto no qual se louvou a sentença recorrida sufragou, totalmente diverso, portanto, do cenário que se verifica na presente acção na qual nenhuma lei prevê um condicionamento à actividade (e os que havia foram já objecto de licenciamento e taxação, licenciamento urbanístico, que inclusivamente ponderou os aspectos relativos ao meio natural – ruídos e solos – que agora se pretende realizar);

4º Por outro lado devem ainda ser anulados os actos de liquidação por violação do n.º 33 ao anexo II do DL n.º 339/88 de 27 de Maio com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 339-C/2001 de 29 de Dezembro implicando assim do ponto de vista objectivo uma duplicação de colecta uma vez que se verifica duplicação de colecta tendo o recorrente celebrado um contrato com o recorrido onde foram definidas as contrapartidas devidas "a título de compensação pela respectiva exploração" onde naturalmente se incluirá o ruído e a afectação ao solo alegados que decorrem da exploração e não, como pretende a recorrida da mera implantação.

5º A anulação das taxas decorre ainda da violação das normas do DL 339-C/2001 de 29 Dezembro (e mantida em vigor pelo artigo 15 do DL n.º 215-B/2012) uma vez que a actividade de produção de energia eléctrica em centrais renováveis está unicamente sujeita a pagamento das taxas relativas à emissão da licença de exploração e das taxas relativas a pedidos de atribuição dos pontos de recepção (artigo 21 do DL n.º 312/2001 de 10 Dezembro) sendo titular activo das mesmas a DGEG.

Deve dar-se provimento ao recurso e procedente a impugnação.

Contra alegou o Município da Lousã assim concluindo:

1º Deverá ser atribuído efeito devolutivo ao presente recurso porquanto não se encontram preenchidos os requisitos necessários à atribuição de efeito suspensivo, nos termos do n.º 2 do artigo 286 do CPPT.

2º A Tabela das Taxas do Município da Lousã e o relatório de fundamentação económico-financeira da matriz da Tabela de Taxas do Município da Lousã explicitam quais as concretas contrapartidas subjacentes ao tributo em questão bem como a sua justificação económico-financeira.

3º O tributo impugnado surge como contrapartida específica pelos impactos negativos ao interesse público gerados pela implantação de aerogeradores, não só ao nível do enquadramento paisagístico, como ao nível da impermeabilização dos solos que têm de ser mantidas (subestações, estradas, atravessamento de linhas, etc.…) como também ao elevado nível de ruído que advém do funcionamento dos aerogeradores.

4º Tais impactos negativos têm especial relevância porquanto promovem a descaracterização da identidade ambiental, cultural e paisagística da região da Lousã e dos seus habitantes razão pela qual o Tribunal "a quo" mobilizou adequadamente o artigo 66 da CRP bem como o entendimento do Tribunal Constitucional sobre a matéria das contrapartidas devidas pela restrição a direitos, liberdades e garantias.

5º O recorrente confunde a actividade de produção de energia eólica com os impactos para o interesses público decorrentes da instalação dos aerogeradores.

6º Na verdade a taxa impugnada não está relacionada com a exploração da energia eólica mas sim com a edificação e impacto ambiental provocado pelas torres que se encontram erigidas na serra da Lousã.

7º Razão pela qual não existe qualquer duplicação da colecta nos termos previstos no artigo 205 do CPPT uma vez que não se trata de tributos de natureza idêntica, nem sequer do mesmo facto tributário.

8º Não faz sentido invocar a violação do D L n.º 189/88 nem do DL 312/2001 de 10 de Setembro porquanto o primeiro diploma estabelece as normas relativas à actividade de produção de energia eléctrica por pessoas singulares ou por pessoas colectivas de direito público ou privado e o segundo define o regime de gestão da capacidade de recepção de energia eléctrica nas redes do Sistema Eléctrico do Serviço Público proveniente de centros electroprodutores do Sistema Eléctrico Independente.

9º O tributo impugnado em nada se relaciona com as matérias reguladas pelos citados diplomas: a potencial mais valia económica resultante da exploração de energia; e o necessário licenciamento junto das entidades competentes, atribuição de potência ou de pontos de ligação à rede.

10º Destarte o n.º 7 do artigo 54 da Tabela de Taxas e Licenças do Município da Lousã é legal e não padece de nenhum dos vícios que lhe são imputados pelo que o Tribunal "a quo" bem andou ao julgar improcedente a impugnação deduzida, devendo tal decisão ser mantida improcedendo o presente recurso.

O Mº Pº neste Supremo Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso conforme parecer que se transcreve:

"A recorrente vem sindicar a sentença do TAF de Coimbra exarada a folhas 121/130 em 19 de Março de 2013.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial interposta contra o indeferimento tácito da reclamação graciosa por sua vez deduzida da liquidação de taxas devidas pela implantação de aerogeradores do ano de 2011 no entendimento de que os tributos em causa são verdadeiras taxas porque bilaterais não se verificando duplicação de colecta nem violação do DL 189/88.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de folhas 194/196 que como é sabido delimitam o objecto do recurso nos termos do estatatuído nos artigos 684/3 685/A1 do CPC que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra alegou nos termos de folhas 224/226 que aqui se dão inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Vejamos a alegada inconstitucionalidade orgânica do normativo que prevê o tributo sindicado a saber o artigo 54/7 da Tabela de Taxas do Município da Lousã por violação do estatuído nos artigos 103/2 e 165 /1 ali) DC CRP.

Nos termos do artigo 4º da LGT (e 3º do RGTAL) enquanto que os impostos assentam essencialmente na capacidade produtiva revelada nos termos da lei através do rendimento ou da sua utilização e do património, as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Na primeira modalidade as taxas denominadas taxas administrativas a prestação pública traduz-se na utilização pelo particular de um serviço público individualizável.

Será o caso da taxa exigida pela recolha do lixo.

Na segunda modalidade referida as taxas de utilização, a prestação pública traduz-se na utilização de um bem do domínio público. Para o enquadramento nesta categoria releva se a utilização se traduz num serviço público ou num uso comum ou indiferenciado cfr Alberto Xavier Manual de Direito Fiscal 1974 pp50/51.

Na terceira modalidade as chamadas taxas de licenciamento. a prestação traduz-se na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Todavia apenas são de qualificar como taxas aquelas cujo pagamento dá lugar a remoção de obstáculo real ou substantivo e já não aquelas em que está em causa um obstáculo artificialmente criado com intuito de exigir do particular um pagamento pela remoção - Cfr Casalta Nabais in "O dever fundamental de pagar impostos Coimbra 1998 pp262/263.

Como é sabido ao conceito de sinalagma não importa a equivalência economia mas a equivalência jurídica Teixeira Ribeiro Revista da Legislação e Jurisprudência ano 117 pp 294.

Todavia a taxa pressupõe uma ideia de proporcionalidade entre o montante cobrado e a prestação pública disponibilizada.

Efectivamente o valor da taxa terá de aferir-se em razão do custo de serviços ou actos da administração e não como acontece nos impostos em função da capacidade contributiva.

O Tributo em causa nos presentes autos uma vez que as torres não estão implantadas no domínio público em teoria apenas poderia consubstanciar taxas de licenciamento.

Todavia para isso impõe-se que esteja em causa uma actividade relativamente proibida e o Município v proceda à remoção de um obstáculo jurídico o que seja sua atribuição nos termo da lei.

Ora não se conhece lei que atribua ao Municio recorrido tal competência nem este a invoca.

De facto o município recorrido fundamenta a taxa como uma contrapartida pelo especial impacto negativo dos projectos a nível paisagístico e ambiental impermeabilização dos solos, ruído.

A ser assim sendo o fundamento económico financeiro do tributo um maior encargo publico decorrente da actividade do recorrente estaremos não perante uma taxa mas sim perante uma contribuição especial sujeita ao regime jurídico dos impostos cf. Nuno Sá Gomes In Manual do Direito Fiscal Vol I 11ª edição pp778/79.

Portanto parece que o tributo em causa não tendo como contrapartida a utilização de serviço público, a utilização de um bem público ou a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento da recorrente não é uma taxa mas sim um imposto.

Assim sendo o Regulamento no qual o tributo em questão se baseia é organicamente inconstitucional uma vez que consubstancia a criação de um imposto violando a reserva de competência legislativa da Assembleia da República.

Note-se que a actividade em causa está sujeita às taxas de exploração previstas no artigo 6º do anexo I ao DL 189/88 de 27 Maio na redacção do DL 168/89 de 18 de Maio e de prestação de informação prévia e de análise de pedido de atribuição dos pontos de recepção nos termos do estatuído no artigo 21 do DL 312/2001.

O Tributo sindicado sofre do vício de violação de lei dado que se trata de um verdadeiro imposto criado por um regulamento inconstitucional sendo pois anulável.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso revogar-se a sentença recorrida e julgar-se procedente a impugnação com a consequente anulação do acto tributário sindicado".

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada e as partes não questionam.

A- Dá-se por integralmente reproduzido o documento intitulado "Relatório de Fundamentação Económico-Financeira da Matriz da Tabela de Taxas do Município da Lousã ínsito a folhas 28 e segs do PA.

B- Dá-se por integralmente reproduzido p documento intitulado 2Tabela das taxas e Licenças e Prestação de Serviços pela Câmara Municipal da Lousã ínsito a folhas 129 e segs do PA.

C- em 24 05 1999 a Câmara Municipal da Lousã e a A…….. S.A. firmaram o documento intitulado por "Acordo" ínsito a folhas 49 a 51 do s autos cujo teor s dá aqui por reproduzido.

D Em 29 06 2005 a A……. S.A. sociedade Gestora de Participações e a impugnada assinaram um acordo que designaram por "Cessão de Posição Contratual" ínsito a folhas 52 a53 dos autos cujo teor se dá aqui por reproduzido.

E- A impugnada remeteu à impugnante o ofício n.º 07542 datado de 23 11 2011 do qual se retira que …"serve o presente ofício para informar v Ex.ª de que se encontra em débito a taxa referida no n.º 7 do artigo 54 da Tabela de Taxas deste município em vigor para o ano de 2011 no montante de €10.000,00 referente a 5 torres com aerogerador sitas no …… –Lousã tituladas pelo alvará n.º 66/2008 –Parque Eólico da Lousã documento de folhas 121 e segs do PA.

F- A impugnada remeteu à impugnante o ofício n.º 07543 datado de 23 11 2011 do qual se retira que" serve o presente ofício para informar v Ex.ª de que se encontra em débito a taxa referida no n.º 7 do artigo 54 da Tabela de Taxas deste município em vigor para o ano de 2011 no montante de € 36.000,00 referente a 18 torres com aerogerador sitas no …….–Lousã tituladas pelo alvará n.º 14/2006 –Parque Eólico da Lousã documento de folhas 124 e segs do PA.

G- A impugnante apresentou uma exposição escrita junto dos serviços da impugnada que designou por "Reclamação "em 21 12 2011 não tendo aquela recebido qualquer decisão da impugnada sobre a referida explanação à data da propositura da presente impugnação (documento de folhas 135 do PA).

H- A petição inicial desta impugnação foi remetida por correio para o TAF de Coimbra por correio registado expedido em 23 06 2012 folhas 1 a 21 dos autos.

Face aos factos dados como provados o mº juiz considerou que contrariamente ao alegado pela impugnante as normas donde derivava a aplicação das taxas em crise não sofriam do vício da inconstitucionalidade pois tais tributos não deviam ser considerados impostos já que como tinha decidido o Tribunal Constitucional n.º 177/2010 de 05 05 2010 as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem de domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos titulares entendimento que decorre do artigo 4º da LGT e que as Lei 53-E/2006 de 29 de Dezembro alterada pela Lei 117/2009 de 29 de Dezembro consagra quando aprovam o regime geral das taxas das autarquias locais no artigo 3º da referida lei.

No caso dos autos o mº juiz considerou que os dois conjuntos de geradores se impunham na paisagem com indiscutível repercussão nos solos e com consequências ao nível do ruído.

Donde concluiu pela existência de um sinalagma entre a taxa cobrada e o direito à qualidade ambiental das povoações e da vida urbana direitos consagrados no artigo 66 da CRP

E por tal facto considerou não ser inconstitucional a Tabela das Taxas na parte em que prevê uma taxa para os sistemas de produção de energia de fonte eólica por tal taxa visar a protecção dos solos e do ruído.

Analisando seguidamente o alegado vício de violação de lei por infracção ao disposto no n.º 33 ao anexo II do DL 189/88 de 27 de Maio considerou que o referido n.º 33 atribui aos municípios o pagamento de um montante que incide sobre a renda que a entidade receptora da energia paga à entidade produtora e que esse pagamento mesmo que considerado um taxa tinha como fundamento de facto diferente do que fundamenta a cobrança das taxas em crise que é a protecção dos solos e do ruído.

Donde concluiu que a invocada duplicação da colecta com base nesse pagamento não tem lugar por serem tributos de incidência diferentes.

Depois e quanto ao também invocado vício de violação de lei por infracção ao artigo 1º do DL n.º 189/88 e DL 312/2001 considerou que estes normativos visam regular a actividade de produção da energia eléctrica no que concerne à potência produzida e o tipo de produção relacionado com essa potência.

E concluiu que as taxas previstas nestes diplomas legais são relativas aos pedidos de fiscalização prévia para licenciamento do exercício daquelas actividades.

O que é confirmado com a leitura do n.º 1 do artigo 21 da lei 312/2001 de 19 de Dezembro que tem por epigrafe "Taxas".

E consequentemente julgou improcedente a impugnação.

É contra esta decisão que se insurge o recorrente que como se vê das conclusões de recurso considera que as taxas em causa são um verdadeiro imposto, sendo que a doutrina do Tribunal Constitucional em que se baseou a sentença recorrida não consente o entendimento que sufragou.

Insiste ainda na verificação da duplicação de colecta já que as contrapartidas devidas a título de compensação pela actividade da recorrente foram objecto de acordo e as taxas já pagas à conta dessa aceitação.

E o mesmo se diga da violação do DL 188/88 e DL 339-C/ 2001.

A ora recorrida mantém que a aplicação das taxas em causa não enferma de ilegalidade pelo que a sentença deve ser confirmada.

Quid júris

As taxas em análise derivam da aplicação das normas do artigo 54 da Tabela de Taxas e Licenças do Município da Lousã que tendo por título "Taxas e licenças não especificadas noutros artigos", assim dispõe:

7 Torres com aerogerador e infra estruturas de radiocomunicações com respectivos acessórios.

7.1 Por cada uma por ano subsequente ao ano de licenciamento

A liquidação e cobrança de cada uma das taxas em causa refere a Impugnada é efectuada tendo em atenção o facto de neste caso, apesar dos benefícios da obtenção de uma energia limpa se gerarem impactos ambientais negativos quer ao nível paisagístico quer ao nível de impermeabilização dos solos provocados pela própria estrutura e pelas infra estruturas que por sua causa foram criadas (subestações, estradas, etc.…) e ainda de ruído.

Para melhor decisão do recurso importa termos uma correcta definição do conceito de taxa, distinguindo a taxa das restantes categorias tributárias, que no que ao caso interessa são o imposto e as contribuições especiais.

A taxa é considerada um tributo nos termos do artigo 3º n.º 2 da LGT.

O n.º 3 deste mesmo preceito consagra o regime de reserva de lei no que concerne ao regime geral das taxas

Por sua vez o n.º 2 do artigo 4º da LGT preceitua que:

"As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares".

E o artigo 2º da Lei 53-E /2006 de 29 de Dezembro, diploma que aprovou o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais prescreve em sintonia com o artigo 4º da LGT que:

"As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares quando tal seja atribuição das autarquias locais nos termos da lei".

Decorre destas normas que no conceito de taxa aprece sempre como facto gerador a contraprestação ou dizendo de outra forma o seu pressuposto assenta sempre na realização de uma actividade da entidade pública administrativa.

Sobre a natureza das taxas e da exigência da bilateralidade ou reciprocidade de prestações se tem pronunciado a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo em inúmeros arestos, designadamente nos acórdãos mais recentes de 08 10 2014 no processo 221/12 e de 26 20 2014 no processo 862/14 este último referindo até a doutrina do acórdão do Tribunal Constitucional a que se faz alusão nestes autos.

A doutrina nacional perfilha toda ela uma noção de taxa que a LGT veio consagrar no artigo 4º e bem assim o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Efectivamente autores desde Pedro Soares Martinez, Alberto Xavier e Braz Teixeira a Manuel Freitas Pereira ou Saldanha Sanches, Casalta Nabais e Glória Teixeira e também, Freitas da Rocha todos são unânimes em referir que o que diferencia especificamente a taxa das outras categorias tributárias é a contraprestação concreta, individualizada que a entidade ou serviço público presta ao sujeito passivo traduzida numa vantagem específica para o sujeito passivo.

E o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2010 de 05 05 2010 não toma posição diferente já que o pressuposto legal de remoção de um obstáculo jurídico é ele próprio e de per si a contraprestação do pagamento da taxa devida por tal remoção, o que aqui se não questiona

E a doutrina estrangeira no que à noção da taxa concerne tem igual entendimento.

Como diz Cortez Dominguez citado in Curso de Derecho Finaciero y Tributário de Juan Martin Queralt pp 106 "a taxa está estruturada de tal modo que o facto tributário não surge sem a colaboração da Administração de tal forma que a realização do facto pelo administrado sem a colaboração da Administração converte a conduta do administrado numa conduta antijurídica e atípica."

O imposto como refere o artigo 4º n.º 1 da LGT assenta essencialmente na capacidade contributiva revelada nos termos da lei através do rendimento ou da sua utilização ou do património.

Donde ressalta que o imposto tem a ver apenas com a capacidade contributiva que uma situação de facto demonstra em relação ao seu titular ou sujeito passivo sem relação alguma com a actividade da entidade que o impõe.

Como assinala Mafezzoni in "Profili di una teoria giuridica dell'imposta" no pressuposto de facto do imposto não aparece nenhuma petição de prestação de serviço dirigida ao ente público

Aquilo que efectivamente diferencia o imposto das outras categorias tributárias é que no facto tributário não aparece contemplada nenhuma actividade administrativa individualizada.

Relativamente às contribuições especiais há que assinalar o que a LGT prescreve sobre o seu pressuposto no n.º 3 do artigo 4:

"As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seu bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste dos bens públicos ocasionado pelo exercício de uma actividade são considerados impostos."

Resulta deste preceito que aquilo que distingue esta categoria do imposto é que na contribuição especial ou há uma actividade administrativa que traz benefícios generalizados ou ocorre um gasto ou enfraquecimento do bem público utilizado por força do exercício normal da actividade autorizada.

O que efectivamente diferencia a contribuição especial da taxa é em primeiro lugar o facto de a actividade administrativa não traduzir a satisfação de um interesse individual apenas mas antes a satisfação de um interesse geral e também porque essa contribuição não é a contrapartida da utilização de um bem do domínio público mas antes uma compensação ou amortização pelo desgaste que o exercício de uma determinada actividade ocasiona.

O pagamento de uma taxa implica uma contraprestação administrativa a tal ponto que se essa contraprestação não ocorre há lugar à restituição do montante pago.

Atentos estes princípios importa então analisar o recurso.

As taxas objecto desta impugnação foram impostas ao abrigo do artigo 54 do Regulamento de Taxas e Licenças do Município da Lousã que como se deixou anteriormente referido assim prevê no artigo 54:

Artigo 54:

…..

7 Torres com aerogerador e infra estruturas de radiocomunicações com respectivos acessórios

7.1 Por cada uma por ano subsequente ao ano de licenciamento

Na fundamentação da liquidação destes tributos foi exarado que "no que respeita às torres com aerogerador a taxa é cobrada tendo em atenção o facto de, apesar dos benefícios da obtenção de uma energia limpa se gerarem impactos ambientais negativos quer ao nível paisagístico quer ao nível da impermeabilização do solos provocado pela própria estrutura e pelas infra estruturas que por sua causa foram criadas (subestações, estradas etc.) e ainda ruído.

Ora estando provado que as torres em causa não estão implantadas em domínio público a aplicação das taxas em causa apenas poderia ter como suporte legal a remoção de qualquer obstáculo jurídico que obstasse à implantação e funcionamento dos aerogeradores.

E mesmo assim se tal fosse da competência da autarquia da Lousã.

Sucede que à recorrente pelo licenciamento da instalação dos aerogeradores em terrenos da autarquia foram liquidadas as respectivas taxas contrapartida pela remoção do obstáculo jurídico que impedia a realização desse facto sem autorização pelo que se os montantes em cobrança fossem a contrapartida desse facto se poderia falar em dupla tributação e duplicação de colecta.

E o exercício da actividade dessas torres, cuja finalidade é a produção de energia eléctrica é ainda onerada como pagamento de uma renda de 2,5% sobre o pagamento mensal feito pela entidade receptora da energia produzida em cada instalação como consta aliás do n.º 33 do Anexo II do DL 189/88 de 27 de Maio.

Ora esta dita renda, concretizada no acordo entre o recorrido e a recorrente que como cessionário da …… ocupa agora o seu lugar, relativamente ao município, não pode deixar de ser considerada como contrapartida de todos os factores negativos que a implantação e actividade desses augurados origina pois de outra forma não se vê qual o fundamento legal de tal imposição a não ser o taxar a sua capacidade contributiva.

Não podemos por isso deixar de concordar com o recorrente quando afirma que a pretensa distinção entre tributação pelo funcionamento/exploração e tributação pelos impactos negativos já mencionados não faz sentido pois a imposição de tal renda só se compreende como contrapartida da actividade desses aerogeradores.

No caso dos autos se atentarmos na fundamentação económico-financeira que subjaz à a liquidação destas taxas constatamos que é o impacto negativo paisagístico resultante da implantação das torres na serra e o a afectação da permeabilidade do solo resultante das construções das torres dos aerogeradores.

Mas estes factos seriam elementos não constitutivos da figura da taxa mas antes da contribuições especiais como se pode depreender de uma leitura simples do n.º 3 do artigo 4º da LGT, caso estivesse em causa o desgaste de bens públicos.

No caso dos autos as taxas aplicadas são verdadeiras impostas pois não são a contrapartida da utilização de bens do domínio público ou privado da autarquia ou da remoção de um obstáculo jurídico à actividade da recorrente.

Mas sendo assim a sua criação estaria sujeita a reserva de lei como impõe o artigo 103 da CRP.

Efectivamente a criação ou estabelecimento de impostos está submetida ao princípio formal de reserva de lei.

É o artigo 103 da CRP que estipula no n.º 2:

"Os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Ora esta exigência de lei implica que seja a Assembleia da República que determine os elementos essenciais dos impostos como decorre aliás do citado n.º 2 do artigo 103 da CRP.

E o artigo 165 da CRP sob a epigrafe reserva relativa de competência legislativa prescreve ser tal poder da exclusiva competência da Assembleia da República salvo autorização ao Governo.

Por outro lado a produção de energia eléctrica e, designadamente a produção de electricidade por energia eólica está sujeita a legislação específica que no que concerne à utilização de bens do domínio público está dependente de licença e sujeita ao pagamento de outras contrapartidas.

Prescreve o artigo 6º do DL 189/88 de 27 de Maio:

"1 A Administração central ou as autarquias locais podem consentir na utilização de bens de domínio público para a produção de energia eléctrica, sem necessidade de recorrer à concessão, titulando esse consentimento através de licença.

2 Pela utilização dos bens é devida uma renda fixada no momento da outorga da licença de utilização

3 A licença de utilização deve conter o prazo admitido para a utilização dos bens, cujo encurtamento pela entidade pública confere direito a indemnização".

Fora desta obrigação as taxas devidas são como bem salienta o Mº Pº apenas aquelas referidas no artigo 21 do DL 312/2001 sendo competente para sua liquidação e cobrança a DGE revertendo os seus montantes para a DGE.

Por outro lado o Decreto-Lei 225/2007 referindo-se concretamente à produção de energia eólica refere no seu preâmbulo "ser intenção do legislador viabilizá-la permitindo minimizar os impactos

ambientais e os tempos de licenciamento, articulando o licenciamento das centrais renováveis com a legislação ambiental directamente conexa, visando integrar procedimentos e acelerar o acesso à produção de energia, sempre sem prejuízo do respeito pelos valores da protecção ambiental".

E na prossecução desta intenção determina a obrigatoriedade de elaboração de estudos de incidências ambientais previamente aos licenciamentos dos projectos de centros electroprodutores que utilizem energias renováveis.

E consequentemente os artigo 5º a 8º deste diploma legal prescrevem sobre a avaliação desse impacto ambiental e seu procedimento e o artigo 9º sobre as taxas devidas pelos encargos inerentes a tal estudo sendo que quem decide da conformidade dessas incidências ambientais com é a CCDR territorialmente competente cfr artigo 5º e 6º n.º 2 do decreto lei citado.

Também e relativamente ao ruído há que ter em conta o Decreto-Lei n.º 9/2007, diploma que veio compatibilizar o regime legal sobre o ruído constante da Lei n.º 11/87 de 11 de Abril e o DL 251/87 de 24 de Junho revogado pelo DL n.º 292/200 de 14 de Novembro que aprovou o regime legal da poluição sonora com a Directiva n.º 2002/49 CE do Parlamento e do Conselho de 25 de Junho.

Como consta do preâmbulo do Dec Lei 9/2007 citado a prevenção e o controlo da poluição sonora visa a salvaguarda da saúde humana e o bem estar das populações, o que constitui tarefa fundamental do Estado.

Nesse sentido o artigo 2º deste diploma legal contempla a prevenção da actividade ruidosa provocada por equipamentos e laboração de estabelecimentos industriais.

E o artigo 3º distingue as várias formas de actividade ruidosa bem como os indicadores de ruído e fórmulas de o calcular, estando as fontes e ruído por elas provocado sujeitas ao cumprimento de valores também aí fixados.

E muito embora o artigo 6º deste Decreto-Lei preveja que o planeamento municipal tenha em consideração as fontes de ruído existentes na sua área elaborando em consequência um mapa de ruído, apenas faz depender de autorização e licença da Câmara o exercício de actividades ruidosas temporárias nos termos do disposto no artigo 11 do mesmo diploma legal.

No caso dos aerogeradores o incómodo causado pelo ruído por eles provocado, por ser permanente, está sujeito nos termos do artigo 21 do Decreto Lei 9/2007 de 17 Janeiro aos valores fixados no artigo 11º e alínea b) do n.º 1 e n.º 5 do artigo 13 preceito este que especificamente contempla e regula as actividades ruidosa através de procedimento de avaliação de impacto ambiental cfr n.º 7 do citado artigo 13.

Donde se verifica que no que ao ruído concerne a imposição das taxas em crise caso fossem consideradas tributos dessa natureza e devidos, o que no caso "sub judice não sucede – não poderiam como tal ser qualificadas por a norma de incidência dessas taxas não estar concretamente determinada.

Por todas as razões expendidas e porque se está em presença da imposição de verdadeiros impostos através de regulamento, face à ausência de contraprestação concreta pela utilização de bens do domínio público ou privado da autarquia da Lousã ou da remoção de qualquer obstáculo jurídico à actividade do recorrente sendo estas taxas como se deixou dito verdadeiros impostos que não foram criados pela Assembleia da República ou pelo Governo com autorização desta, temos de convir que as normas deste Regulamento na sua aplicação às situações que concretizam enfermam de inconstitucionalidade orgânica por contrariarem os artigos 103/2 e 165 alínea i) da CRP e bem assim o artigo 4º da LGT.

DECISÃO:

Por todo o exposto acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso revogar a sentença recorrida e julgando procedente a impugnação anular as liquidações ora impugnadas.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias.

Lisboa 3 Dezembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Ascensão Lopes — Dulce Neto.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Execução fiscal. Penhora. Pedido de dispensa de prestação de garantia. Penhora antes de decidido o pedido de isenção.

Sumário:

I — O n.º 7 do artigo 169.º do Código de Procedimento e Processo Tributário quando refere que se o executado, esgotado o prazo de 15 dias não prestar garantia se procede à penhora imediata, não pode deixar de ter implícito que tal ocorre se o executado não prestar garantia nesse prazo nem, no mesmo prazo, apresentar pedido de isenção dessa prestação.

II — Apresentado pedido de isenção de prestação de garantia não pode ser efectuada a penhora antes da decisão desse pedido

Processo n.º 1350/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A…
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Tributário de Lisboa
de 29 de Agosto de 2014

Julgou procedente a reclamação e, em consequência, anulou a decisão que ordenou a penhora do vencimento e das contas bancárias da Reclamante (por ter sido proferida antes de ser decidido um anterior pedido de isenção de prestação da garantia)

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no proc. n.º 2296/13.9 BELRS, instaurado por A……..., de reclamação do acto de penhora dos seus vencimentos e abonos, praticado no processo de execução fiscal n.º 3085200501076710, que foi instaurado pelo serviço de finanças de Lisboa-3 à sociedade B……. Ldª, mas cujos créditos fiscais foram revertidos contra a ora reclamante, na qualidade de devedora subsidiária, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Entendeu o douto tribunal que a apresentação de pedido de dispensa de garantia, tem a virtualidade de suspender, provisoriamente, o processo de execução fiscal, até à prolação de decisão sobre o mesmo.

B. Nos casos em que o executado apresente um dos meios de reacção contra a ilegalidade ou inexigibilidade da divida exequenda, não havendo garantia constituída ou prestada, nem penhora suficiente, nem autorização de dispensa de garantia, não existe, salvo o devido respeito, fundamento para suspender o PEF.

C. A data em que foram concretizadas as penhoras em causa nos presentes autos, não se encontrava o PEF suspenso por inexistência de fundamento para tal.

D. Acresce que é entendimento desta Representação da Fazenda Pública que a penhora, enquanto acto de trâmite do processo executivo, não fica prejudicado com a falta de pronúncia da AT sobre o peticionado pedido de dispensa de prestação de garantia, sendo tal acto válido e plenamente eficaz após a sua notificação ao executado, pois nenhum prejuízo comporta para este.

E. Se, posteriormente, recair decisão de indeferimento sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia, o processo executivo segue a sua normal tramitação: se sobre ele incidir despacho de deferimento, o processo executivo é suspenso, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 169º do CPPT, sendo devolvido ao executado o montante pecuniário entretanto penhorado, acompanhado de eventuais juros legalmente determinados.

F. Ao decidir como decidiu, violou a sentença recorrida as normas dos art, 52º e 30º da LGT e art. 85º, nº3 e 169º do CPPT.

Requereu que seja concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, julgada a reclamação totalmente improcedente.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

Foram apresentadas contra-alegações que terminam com as seguintes conclusões:

I. Nos termos do art. 170º n.º 4 do CPPT o pedido de dispensa de garantia deverá ser resolvido no prazo de 10 dias, pretendendo-se a maior celeridade possível na apreciação do pedido de dispensa de garantia.

II. Os actos em matéria tributária que afectem os contribuintes só produzem efeitos quando lhes sejam validamente notificados.

III. A A.T não proferiu qualquer despacho de pronúncia sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia ou não foi a Recorrida notificada do mesmo.

IV. A isenção de prestação de garantia é um substituto da prestação de garantia como decorre do art.º 52 n.º 4 da LGT e do art.º 170º.

V. Assim é possível afirmar que «o pedido de dispensa de prestação de garantia tem o mesmo efeito que o pedido de prestação de garantia, a nível do prosseguimento da execução fiscal, que fica suspensa provisoriamente, como se depreende do n.º 7 deste art.º 169, conjugado com o n.º 6 (n.ºs 3 e 2 respectivamente, na redacção inicial), de que resulta que a execução só prossegue depois de decorrido o prazo de prestação de garantia, sem que esta seja prestada.» Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado vol. III, p. 219, anotação ao art.º 169º do CPPT.

VI. O pedido de dispensa de prestação de garantia deverá ter os mesmos efeitos que a prestação de garantia sob pena de se tornar a isenção da prestação inútil para o contribuinte.

VII. Contrariamente à posição do Recorrente, o indeferimento do pedido de prestação de garantia consubstancia um acto lesivo na esfera jurídica do contribuinte, no mesmo sentido decidiu a sentença a quo «(...) e porque "sendo o indeferimento do pedido de prestação de garantia um acto lesivo cujo efeito negativo para a esfera jurídica do contribuinte se traduz no prosseguimento da execução fiscal" concluímos que só a prática do acto (despacho de indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia) poderia ser ordenada a penhora.»

VIII. Assim o pedido de dispensa de garantia implica a suspensão da execução, no mesmo sentido vai o Acórdão da 2ª Secção do STA de 07/11/2012, proferido no processo 0665/12: «Mas se não houver decisão nesse prazo, o requerente não tem que presumir que o pedido foi indeferido para efeitos de reclamação, pois, enquanto não houver decisão expressa mantêm-se a suspensão provisória da execução resultante da apresentação do pedido.»

IX. Na mesma esteira os acórdãos de 02/05/2012 proferido no processo n.º 408/12 e de 06/08/2014 proferido no processo n.º 072/14, que vieram decidir a favor da suspensão.

X. Não existe qualquer violação do art.º 85º n.º 3, uma vez que a lei permite a suspensão da execução quando seja prestada garantia. Não sendo a prestação de garantia absoluta, permitindo o legislado que esta seja dispensada, não haverá violação da referida norma porque a dispensa será considerada um substituto da prestação.

XI. Não tem também fundamento a alegação de violação do Principio da indisponibilidade dos créditos tributários, presente no art.º 30º da LGT, por não estarmos perante uma redução ou extinção de crédito e ainda por a dispensa de garantia e a consequente suspensão da execução resultarem da própria lei.

Mostram-se provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

a) O serviço de finanças de Lisboa-3 instaurou, inicialmente contra B……. Ld.ª, o processo de execução fiscal n.º 3085200501076710 e respectivos apensos, para cobrança de créditos de IRC referentes aos anos de 2003 a 2005, no montante global de € 20.709,21 - processo de execução fiscal apenso aos autos, nomeadamente despacho de reversão e identificação das dívidas de fls. 58 e verso do PEF e certidões de dívida de fls. 99 e segs. do PEF, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;

b) Por despacho da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-3 em substituição, datado de 29/10/2010, foi ordenada a reversão da execução que antecede contra a ora Reclamante na qualidade de responsável subsidiária - despacho de citação e reversão de fls. 59 e verso do processo de execução fiscal apenso, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;

c) Na sequência da citação, referida na alínea antecedente, a ora Reclamante deduziu oposição à execução fiscal identificada em 4.1.a), a qual corre os seus termos sob o n.º 747/11.6 BELRS no Tribunal Tributário de Lisboa - informação de fiscal de fls. 25 dos autos e informação de fls. 54 dos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;

d) Em 13/12/2010, a ora reclamante endereçou um requerimento ao chefe de serviço de finanças de Lisboa-3, com referência ao processo de execução referido em 4.1.a), no qual, além do mais, solicitava a dispensa de prestação de garantia, para suspensão da presente execução, porquanto a devedora originária possuía um crédito, reconhecido por sentença já transitada em julgado, relativo às seguintes entidades: C……. Ld.ª, com o NIPC ……., D……. Companhia de Seguros S.A., com o NIPC ……. e E…….. - requerimento de fls. 12 e 13 dos autos, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

e) Por sentença, confirmada pelo Supremo Tribunal de Justiça em 10/07/2012, as seguintes entidades foram condenadas a pagar à sociedade B……. Ldª, executada nestes autos, as seguintes quantias:

a sociedade C……. Ld.ª, a quantia de € 18.098,40 acrescida de juros desde a citação ate integral pagamento à taxa de 4%;

a sociedade D……. SA. foi solidariamente com a C…….. Ld.ª condenada a pagar a quantia de € 16.288,56; sendo a franquia de 10% a suportar exclusivamente pela segurada E…….. — sentença de fls. 92 a fls. 118 dos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido para todos os legais efeitos.

f) O órgão de execução fiscal não se pronunciou expressamente sobre o pedido de dispensa de garantia mas respondeu à Reclamante que "face ao reconhecimento de quantias a favor da executada,

resultantes da sentença condenatória que juntou aos autos, o órgão de execução não deixará de formalizar a penhora de créditos que está sujeita às regras estabelecidas no artigo 224.º do CPPT" - informação de fls. 10 dos autos e cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais e consulta dos autos.

g) O órgão de execução fiscal não efectuou a penhora do crédito indicado pela Reclamante mas também não notificou a Reclamante do alegado "não reconhecimento" dos créditos por parte das entidades visadas e da "impossibilidade" de proceder à penhora desse crédito, já reconhecido judicialmente pelo STJ, nos termos do artigo 224.º do CPPT - consulta dos autos e do PEF, donde não consta qualquer ofício com as respostas das entidades visadas, mas apenas "prints" exarados pela autoridade tributária onde refere que as entidades não reconheceram os créditos, apesar de instada a juntar aos autos pelo Tribunal (oficío de fls. 50 dos autos) as respostas daquelas entidades, o que nunca fez.

h) Em 13/04/2011, sem qualquer resposta expressa ao pedido de dispensa de garantia, o serviço de finanças de Lisboa-3 solicitou, à ora Reclamante, a prestação de uma garantia no valor de €34.477,30 para suspensão da execução id. em 4.1.a) - despacho de fls. 11 dos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

i) Em 24/08/2013 o órgão de execução fiscal mandou notificar a ora Reclamante a penhora de 1/6 do seu vencimento e de contas bancárias por si tituladas, de que a ora Reclamante teve conhecimento em 06/09/20 14 - expediente de fls. 14 e 15 dos autos e que aqui se dá por reproduzido para todos os legais efeitos e facto admitido por acordo.

Questão objecto de recurso:

1- Ilegalidade/legalidade da penhora efectuada antes do indeferimento expresso do pedido de dispensa de prestação de garantia.

A questão objecto de recurso mostra-se já repetidamente analisada e decidida pelo Supremo Tribunal Administrativo no sentido que foi definido pela sentença recorrida, sem que se vislumbre no presente recurso qualquer fundamento para rever tal posição.

Trata o artº 169º do Código de Procedimento e Processo Tributário, integrado na Secção VII – da suspensão, interrupção e extinção do processo que faz parte das disposições legais atinentes ao processo de execução fiscal, da relação entre a suspensão da execução e as garantias. No seu n.º 10 estabelece-se, com importância para a decisão deste recurso, que: «Se for apresentada oposição à execução, aplicar-se-á o disposto nos n.ºs 1 a 7», que determinam a suspensão da execução até à decisão da causa em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, quando prestada garantia.

Bem certo que neste processo não se mostra prestada qualquer garantia a par da dedução de oposição. Mas, de forma tão relevante quanto essa prestação, no momento processual em que surge a penhora, é o pedido, pendente de decisão, de dispensa de prestação dessa garantia.

Não seria necessário mais que o funcionamento de regras de lógica elementar para chegar à conclusão encontrada na sentença. Se para suspender a execução, no caso concreto em que foi deduzida a oposição, é necessário que se preste garantia, mas se prevê a possibilidade de dispensar essa prestação de garantia, reunidos que sejam os condicionalismos previstos na lei – «a isenção de prestação de garantia é um substitutivo desta prestação, pelo que lhe devem ser atribuídos os mesmos efeitos, pois se assim não fosse inutilizar-se-ia o efeito primacial desta isenção, que corresponde a um direito dos contribuintes, reconhecido pelo art. 52.º, n.º 4, da LGT» - formulado o pedido de dispensa de garantia, a execução só pode prosseguir com a penhora de bens do executado, depois de analisado este pedido de dispensa.

Outro entendimento, o seguido pela Administração Tributária no processo e nas alegações de recurso leva à ilógica conclusão de que o pedido de dispensa de prestação de garantia formulado com o objectivo exclusivo de obter a suspensão da execução, por quem não disponha, ou considere que não dispõe de condições para a prestar, pode ser apreciado e decidido quando já não tenha qualquer utilidade porque a execução já prosseguiu, já foi efectuada a penhora que se pretendia evitar com esse pedido de isenção de prestação de garantia.

No processo de execução fiscal confrontam-se sempre dois interesses antagónicos e juridicamente relevantes: o do exequente e cobrar tão rápido quanto possível o seu crédito, não só para ver integrado o seu património do montante devido mas, também, para anular, ou, pelo menos diminuir de forma significativa o perigo de que o património do devedor não seja suficiente, ou se torne insuficiente para solver a dívida, circunstância que, tendencialmente se agrava com o decorrer do tempo, e, o interesse do executado se ver o seu património afectado apenas na proporção necessária ao pagamento do montante exequendo, e, se este for exigível.

Não é impossível que a dedução do pedido de dispensa de garantia seja apenas um estratagema dilatório para manter suspensa a execução por mais tempo sem nela comprometer o executado qualquer parte do seu património. Mas os estratagemas dilatórios têm que ser combatidos usando meios legais, sendo que na presente situação não dispensam uma célere decisão desse pedido. Porém, não pode a Administração Tributária esquecer que existem situações em que considera fundado o pedido

de «isenção de prestação de garantia» pelo que será necessário separar uns dos outros de molde a que as garantias sejam prestadas por todos os que as devem prestar e dispensada a respectiva prestação aos demais contribuintes, sem que o prosseguimento da execução possa tratar de forma discricionárias qualquer uma destas situações.

Assim, quando o contribuinte formula à Administração Tributária um pedido de dispensa de garantia, no prazo em que poderia prestar a garantia, a execução não pode prosseguir até que aquele seja decidido, pelas mesmas razões que não prossegue até que a garantia seja prestada quando o executado se apresente a prestá-la, nos termos do n.º 6 do artº 169º do Código de Procedimento e Processo Tributário. No caso de ter sido deduzida reclamação graciosa, impugnação judicial ou interposto recurso, pela simples utilização, pelo executado, destes meios de reacção, verifica-se um «efeito suspensivo» do processo de execução, até que termine o prazo de 15 dias concedido a este para prestar a garantia.

O n.º 7 do artº 169º do Código de Procedimento e Processo Tributário quando refere que se o executado, esgotado tal prazo de 15 dias não prestar garantia se procede à penhora imediata, não pode deixar de ter implícito que tal ocorre se o executado não prestar garantia nesse prazo nem, no mesmo prazo, apresentou pedido de isenção dessa prestação.

Carece, pois, de fundamento o recurso interposto por a sentença recorrida ter efectuado um correcto enquadramento legal da situação em análise decidindo pela ilegalidade da penhora do vencimento e de saldos bancários de contas bancárias da recorrida antes de ser proferida decisão sobre o pedido de dispensa de garantia, formulado pela recorrida após ter sido citada na execução fiscal contra si revertida, em simultâneo com a dedução de oposição a essa execução fiscal.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Processado e revisto pela relatora com recurso a meios informáticos - cfr. artigo 131/5 do CPC aplicável ex vi do artigo 2, e) do CPPT.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Suspensão da execução fiscal. Prestação de garantia. Prestação de garantia com penhor de acções de uma sociedade. Avaliação do valor das acções. Reavaliação das acções. Análise da situação financeira da empresa emitente das acções.

Sumário:

Tendo sido constituído penhor de acções não cotadas em bolsa de uma empresa de que a executada é titular como garantia para suspender a execução, a Administração Tributária deve proceder regularmente à reavaliação das acções, tendo em conta, entre outros elementos, o valor patrimonial dos imóveis detidos pela sociedade emissora das acções bem como a sua situação económica e financeira, nos moldes utilizados inicialmente para considerar suficiente a garantia.

Processo n.º 1351/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, SGPS, S. A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA – **Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto -**
Julgou a reclamação procedente e, em consequência, anulou o Despacho reclamado

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no proc. n.º 2686/13.7BEPRT, instaurado pelo Grupo A……, SGPS, SA, reclamação do despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças do Porto 4, no processo de execução

fiscal n.º 3387200501068610, que declarou a insuficiência da garantia já prestada e ordenou o reforço ou a prestação de nova garantia para suspensão do processo de execução fiscal, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal considerando que "...é de concluir que não se mostra fundamentada, pela Administração Tributária, a aplicação do artigo 31º, n.º 2 do CIS, ao caso em apreciação decidindo "julgo a presente reclamação procedente e, em consequência, anulo o Despacho reclamado."

B. O aqui recorrido é executado no PEF n.º 3387200501068610, requereu que fosse aceite como garantia idónea o penhor de ações da sociedade B……, SA, assim a Administração Fiscal procedeu à análise do valor daquelas ações socorrendo-se do disposto no artigo 15º do CIS.

C. Da referida análise, que consiste num cálculo tendo por base uma fórmula matemática que, aquela disposição legal apresenta, e reportando-se à situação líquida da B…… a 31-12-2009, resultou que o valor unitário das ações era de € 12,33122.

D. Posteriormente, com o intuito de verificar se a garantia prestada se mantinha idónea, foi efetuado novo cálculo do valor das ações, reportando-se à situação liquida da B…… a 31-12-2012, apurando-se o valor unitário de € 0,24595

E. A fórmula de cálculo da 2ª avaliação foi a mesma que a da 1ª, a fundamentação também, os valores que influenciam aquele cálculo decorrem dos elementos contabilísticos da B……, reportados a cada um dos períodos, essencialmente o resultado líquido do período e a diferença entre o valor contabilístico e o valor patrimonial tributário que a B…… possui, ou seja, o que de facto provocou a descida do valor das ações foi (1) a B…… apurou em 2012 prejuízo (€ -625.110,44) enquanto tinha apurado lucro em 2009 (€4.459.281,42) e (2) a diferença entre o valor contabilístico e o valor patrimonial tributário aumentou muito de 2009 (€ -16.794.099,90) para 2012 (€ -53.294.045,90).

F. Verificando-se com a 2ª avaliação das ações que a garantia prestada, penhor de ações, não se mostrava suficiente foi a recorrida notificada do despacho que declarou a insuficiência da garantia já prestada e ordenou o reforço ou a prestação de nova garantia para prestação do processo de execução fiscal.

G. Inconformado com o despacho proferido, veio o recorrido reclamar, nos termos do artigo 276º do CPPT, invocando a falta de fundamentação do mesmo e ainda a sua ilegalidade, relativamente à falta de fundamentação do ato reclamado invoca o reclamante que (1) o ato reclamado não contém qualquer explicação das razões que moveram a AT a considerar que o valor das ações objeto de penhor se tornou insuficiente entre Agosto de 2011 e o momento presente; (2) não é possível perceber se o valor das ações já era insuficiente em 2011; (3) o que a AT pretendeu foi apenas mudar o critério de análise dos bens dados de garantia – apreciando-os com base no valor patrimonial tributário, contrariamente ao valor contabilístico utilizado em 2011 – e não justificou minimamente a necessidade e a oportunidade de uma nova avaliação assente num critério distinto; e (4) a Reclamante está na mais completa obscuridade no que respeita a saber porque razão o penhor de ações que serviu para suspender os presentes autos não serve mais para o efeito.

H. Chamado a decidir veio o Tribunal considerar que se "se pode considerar fundamentada a aplicação da fórmula (n.º3) do artigo 15º do CIS, para apuramento do valor unitário de acções para efeitos de prestação de garantia, pois através da variável S, se poderá obter a situação económica e financeira da sociedade, determinante para o efeito pretendido, porém tal raciocínio não nos permite extrapolar, sem existir remissão expressa na 1ei para a aplicação directa do artigo 31º do CIS, ao presente caso, de forma a corrigir os valores dos imóveis apresentados pela empresa" e, conclui que padece o despacho reclamado de falta de fundamentação porque não se mostra fundamentada, pela administração tributária a aplicação do artigo 31º n.º 2 do CIS ao caso em apreciação.

I. Ora, com o assim decidido, e salvo o devido respeito por melhor opinião, não pode a Fazenda Pública conformar-se, padecendo a douta sentença de erro de julgamento quanto à matéria de direito.

J. O dever legal de fundamentação deve responder às necessidades de esclarecimento do destinatário, informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito que determinaram a sua prática, ou seja, a fundamentação tem de ser clara, congruente e suficiente para que se cumpre o dever prescrito pela ordem jurídica, porém, mesmo que a formulação suscite algumas dúvidas, só a obscuridade relativa aos traços decisivos da fundamentação deve relevar, entende a Fazenda Pública que no despacho, em análise, não se verifica qualquer obscuridade relativa aos traços decisivos da fundamentação.

K. Desde logo, se a administração tributária usou exatamente a mesma fórmula e os mesmos padrões para efetuar a 1ª e a 2ª avaliação, se o Reclamante não se opôs à consideração do valor patrimonial dos imóveis em detrimento do valor contabilístico, quando notificado do despacho que aceitou a garantia fundamentado com recurso à 1ª avaliação, não se entende, como pode agora considerar-se o despacho provido de fundamentação se dúvidas não existiram anteriormente perante a mesma realidade.

L. Ademais, conforme já exposto na conclusão G., o Reclamante invocou o vício de falta de fundamentação na sua PI, mas fê-lo com recurso a argumentos completamente diversos dos analisados pelo tribunal e que levaram à conclusão que determinou a falta de fundamentação.

M. E, os argumentos que o tribunal usou para fundamentar a determinada anulação do despacho reclamado por falta de fundamentação, invocou o Reclamante, na sua PI, mas de forma estrutural e com invocação de vício diverso da alegada falta de fundamentação pois bem sabe o Reclamante que ficou completamente esclarecido sobre o que pretendia a administração fiscal ao recorrer ao artigo 31 n.º 2 do CIS.

N. Conforme já se disse, não concorda de todo, a RPF que o despacho reclamado padeça de falta de fundamentação, já que da petição inicial de reclamação se conclui que o Reclamante apreendeu as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática, já que apresenta as razões porque delas discorda.

O. Mas, sem prescindir, também não concorda a RPF, que não esteja fundamentada a aplicação do artigo 31º do CIS, ao caso em análise, conforme determinou a douta sentença.

P. A fim de determinar que estava perante uma garantia idónea, e qual o número de ações necessárias para aceitar a referida garantia, e como estas são ações cotadas em bolsa, tornava-se necessário proceder à avaliação das mesmas, mas, não existe, na lei fiscal, norma específica a que se possa recorrer para avaliar ações sujeitas a penhor a constituir como garantia, pelo que a administração fiscal socorreu-se do artigo 15º, n.º 2 do CIS, facto aceite pelo reclamante, pelo próprio tribunal, assim como pela jurisprudência de tribunais superiores, como é o caso do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul no processo número 05052/11 de 11-10-2011, que em conclusão determina - "3. Dispondo a ordem jurídica tributária de normas de determinação do valor das participações sociais e de outros títulos de crédito, devem ser essas normas observadas pela A. Fiscal quando sejam aceites garantias em execução fiscal, assim se eliminando factores de subjectividade, discricionariedade e conflitualidade com os contribuintes. A avaliação deve ser efectuada em função do tipo de participação social de que se trate, de acordo com o artº. 15, do Código do Imposto do Selo (cfr. anterior artº. 20, do C. I. M. S.I. S. S. D.)."

Q. Dispõe o artigo 15º do CIS no seu n.º 3 que as ações devem ser avaliadas de acordo com a seguinte fórmula Va = 1/2n [S + ((R1 + R2)/2)f].

R. Reportemo-nos à variável S da fórmula de cálculo, o foco das divergências aqui em causa, que consiste no valor substancial da sociedade participada, o qual é calculado a partir do valor contabilístico correspondente ao último exercício anterior à transmissão com as correcções que se revelem justificadas, a administração tributária utilizou para calcular o "valor substancial da sociedade" as rubricas de Capital do Balanço da sociedade B……., e também nenhuma divergência resulta desta utilização, já que a douta sentença recorrida, refere sobre este assunto que "percebe-se que sejam esses os valores, dado que é neste elemento contabilístico (balanço) que se reflectem todos os valores, ativos e passivos da sociedade…".

S. O verdadeiro foco da divergência reporta-se à expressão "com as correções que se revelem justificadas", ou seja, resulta da disposição legal referida que, o item S, da fórmula referida, corresponde ao "valor substancial das sociedades" e que este pode ser sujeito às correções que se revelem justificadas, não decorre da lei em que consiste as "correções que se revelem justificadas".

T. A administração fiscal, com base no disposto no artigo 31º do CIS – que regulamenta o cálculo de participações para efeitos do CIS – procedeu à correção ali regulada, ou seja, para que o valor substancial da sociedade não fosse influenciado pelo valor contabilístico dos imóveis, que aquela detém, considerou antes o seu valor patrimonial tributário.

U. Sobre o conceito de "correções que se revelem justificadas", refere a anotação ao n.º 2 do artigo 15º do CIS, em "Os Impostos sobre o Património Imobiliário" de J. Silvério Mateus e L. Covelo de Freitas, página 623, que "esta possibilidade de correcção é tão-somente a que decorrer das regras legais contabilísticas, salvo quantos aos imóveis que, segundo determina o n.º 2 do artigo 31º são considerados (...) pelo seu valor patrimonial tributário." e, na anotação ao n.º 3, alíneas a) e b), página 626, que a "determinação do valor das ações através das fórmulas previstas nas alíneas a) e b) deste número é efetuada pelos serviços da administração tributária, nos termos do artigo 31º, com base nos elementos apresentados pelos interessados..."

V. De facto, como decorre da sentença não existe uma remissão legal para a aplicação deste artigo, nem se encontram no mesmo capítulo do CIS e, aquele artigo refere-se ao cálculo do valor de partes de capital em caso de doação ou herança, não sendo de todo o caso em análise, mas também a aplicação do artigo 15º do CIS, ao caso em análise, não decorre de qualquer remissão legal, não se encontra aquele artigo no âmbito das garantias do CPPT ou se aplica ao caso concreto, já que, não estamos no âmbito do imposto de selo mas antes de determinar o valor de ações apresentadas como garantia, pelo que, não existindo disposição legal que defina o conceito de (correções que se revelem justificadas" e, estando a correção efetuada pela AT prevista numa norma que se aplica à avaliação de ações, parece forçoso concluir-se que, se encontra fundamentada esta aplicação do artigo 31º do CIS pela similitude

e com o mesmo fundamento do acórdão referido "assim se eliminando factores de subjectividade, discricionariedade e conflitualidade com os contribuintes.".

W. A douta sentença recorrida errou ao considerar que o despacho recorrido padecia de vício de falta de fundamentação, quer porque, o despacho reclamado observou, as características legais que se lhe impunham e cumpriu a sua dupla função endógena /exógena, aliás, e em consequência disso, o Reclamante [que já conhecia bem o raciocínio utilizado naquele cálculo por ter sido notificado da 1ª avaliação] veio dela reclamar, decorrendo claramente dos seus argumentos que apreendeu o que decorre da aplicação do artigo 31º do CIS, ao caso concreto, mas também, porque a aplicação do artigo 31º do CIS, ao caso em análise, tem por base as mesmas razões, consideradas válidas pelo douto tribunal, que fundamentam o recurso ao artigo 15º do mesmo CIS para avaliar as ações objeto de garantia no PEF, pelo que, também a aplicação daquela norma, ao caso em análise, não merece censura.

Requereu:

1. que seja concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, seja revogada a douta sentença recorrida,

2. a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça prevista no n.º 7 do art.º 6º do RCP.

Foram apresentadas contra-alegações que terminam com as seguintes conclusões:

A. O n.º 2 do artigo 31º do CIS serve simplesmente para regular a forma como, apenas para efeitos do Imposto do Selo, se deve calcular o valor de partes sociais transmitidas gratuitamente (estabelecendo-se que para tal o valor dos imóveis detidos pela sociedade cujas partes sociais se pretendem avaliadas são considerados pelo valor patrimonial tributário): ele não serve, de todo, para orientar o apuramento do valor de uma sociedade para efeito de se saber qual o valor das respectivas participações num procedimento de prestação de garantia em processo de execução fiscal.

B. A regra em causa está longe de constituir, pois, qualquer regra geral que deva estar subjacente a todas as avaliações de imóveis para todos os efeitos tributários, circunscrevendo-se a sua relevância à função restrita e específica acima identificada.

C. Por outro lado, em lado algum da LGT ou do CPPT se estabelece uma norma remissiva segundo a qual a avaliação de imóveis no caso de apreciação da idoneidade de garantias tendentes à suspensão de processos executivos deva seguir o regime em que se enquadra o n.º 2 do artigo 31º do CIS.

D. Aliás, não se perceberia que, no âmbito do regime das garantias para suspensão dos processos executivos, o legislador tivesse estipulado uma regra segundo a qual os imóveis se consideram de acordo com o valor patrimonial tributário, independentemente do seu valor real (ou de mercado): se, no caso de imóveis (dados directamente de garantia ou detidos por sociedades cujas partes sociais são oferecidas), o que se pretende é que o Estado fique salvaguardado no seu crédito através de bens de cuja eventual venda resulte a satisfação deste, então seguramente que o que o legislador quis é que a AT averigúe qual o valor que os bens previsivelmente atingirão numa venda de mercado (é bem sabido que raramente o valor patrimonial de um imóvel equivale ao valor da sua venda).

E. Para além disso, não se pode dizer que o n.º 3 do artigo 15º do CIS contém uma norma remissiva que permite o recurso ao n.º 2 do artigo 31º, por estabelecer a possibilidade de se terem em consideração "as correcções que se revelem necessárias" ao "valor contabilístico" para apuramento do "valor substancial da sociedade": se o que se pretende é apurar o valor substancial da sociedade, corrigindo com as afinações adequadas o valor contabilístico dos seus activos, seguramente que o valor patrimonial tributário de um imóvel (em boa medida uma mera ficção, para efeitos fiscais) não pode, por si só, pura e simplesmente, substituir o valor contabilístico desse imóvel, principalmente se este último – como acontece no nosso caso – estiver mais próximo do valor real, de mercado, do bem, justificado através de avaliação especializada e independente.

F. Mesmo que a lei previsse a regra de que a AT deveria ter em conta o valor patrimonial tributário dos imóveis, em casos como o nosso, nunca o poderia fazer de um modo que impedisse o contribuinte executado de demonstrar qual o valor real dos bens e a AT de aceitar a demonstração desse valor: para todos os efeitos – repita-se –, o valor patrimonial tributário dos imóveis é uma presunção, sendo por isso necessário referir a este propósito a proibição, de princípio, das presunções inilidíveis em direito fiscal.

G. Na situação vertente, encontra-se perfeitamente provado que o valor real dos imóveis detidos pela B…… é muito superior ao seu valor patrimonial tributário, sendo este de resto praticamente igual ao que foi tido em conta no acto de 02/08/2011.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da revogação da sentença recorrida, baixa dos autos à 1ª instância para conhecimento das restantes questões, cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada a outras.

Mostram-se provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

a) Foi instaurado contra o A…… SGPS, SA, agora reclamante, o processo executivo n.º 3387200501068610 por dívidas de IRC do ano de 2002, a correr termos no Serviço de Finanças do Porto 7 – cfr certidão de dívida de folhas 2 do processo executivo fiscal (p.e.f);

b) A agora reclamante deduziu impugnação judicial que deu origem à dívida exequenda execução, referida em a) – cfr. informação de folhas 166 dos autos;

c) Em 13.04.2011, tendo a executada requerido, junto do Serviço de Finanças do Porto 4, a fixação do valor da garantia a prestar com vista à suspensão do processo executivo, atenta a apresentação de impugnação judicial, referida na alínea anterior, foi, prestada a seguinte ***INFORMAÇÃO*:** "(…)

1. Para determinação do valor das acções oferecidas como garantia, foi feito um pedido de colaboração à Direcção de Finanças do Porto – Divisão de Gestão da Dívida Executiva, em virtude de os dados na posse deste Serviço serem insuficientes, cfr. fls 1026 a 1031;

2. Para determinação do valor dos imóveis, ainda não avaliados nos termos do CIMI, procedeu-se à simulação da avaliação, usando o simulador, disponibilizado no sítio DGCI na Internet, (...); aos imóveis já objecto de avaliação nos termos do CIMI, foi atribuído este valor – cfr. folhas 1129 a 1136 do pef em apenso;

d) _Em 05.05.2011, foi recepcionado no Serviço de Finanças do Porto 4 o ofício n.º 27054, proveniente da Divisão de liquidação dos Impostos sobre o Património e outros Impostos, do seguinte teor: "Assunto VALORIZAÇÃO DE ACÇÕES-ARTº 15 DO C. I.SELO - Avaliação de garantias (...) PEF n.º 3387200501068610 (...) Garantia - acções: **B……, SA** (...) Nos termos do artigo 15º do Código de Imposto de Selo indica-se o montante de **61.656.095,33€** como valor atribuído às **5.000.000** acções com expressão nominal de **25.000.000,00€.** Esta quantia foi apurada com base na situação líquida reportada a **31/12/2009**, cujo apuramento se encontra descrito no verso.

1) **Apuramento da situação líquida corrigida:**

Capital social	50.000.000,00€
Acções/Quotas Próprias	
Prémio/custo Acções	37.223.346,88€
Prestações Suplementares	4.029.208,46€
Reservas	1.902.080,57€
Resultados Transitados	–50.865.852,10€
Resultado Líquido do Exercício	4.459.281,42€
Dividendos antecipados	
Variação de Imóveis (ver folha anexa)	–16.794.099,90€
Ajustamentos de parte de capital	
Ajustamentos de parte de capital	
Total	29.953.965,33€

2) Fórmula – artº 15º, n.º 3 do C.I.Selo

O valor das acções é o correspondente ao seu valor nominal, quando o total do valor assim determinado, relativamente a cada sociedade participada, correspondente às acções transmitidas não ultrapassar €500 e o que resultar da aplicação da seguinte fórmula

Va=1/2n [S + ((R1+R2)/2)f]

em que

VA	representa o valor de cada acção à data da transmissão	12,33122€
n	é o número de acções representativa da sociedade participada	10 000 000
s	é o valor substancial da sociedade participada, o qual é calculado a partir do valor contabilístico correspondente ao último exercício anterior à transmissão com as correcções que se revelem justificadas, considerando-se se for caso disso, a provisão para imposto sobre os lucros	29.953.965,33€
R1	são os resultados líquidos obtidos pela sociedade participada nos dois	**R1** 4.459.281,42€
R2	últimos exercícios anteriores à transmissão, considerando-se	**R2** -25.873,10€
	R1+R2 = 0 nos casos em que o somatório desses resultados for negativo	**R** 4.333.408,32€
	a)	
	a)	

f	é o factor da capitalização dos resultados líquidos calculado com base na taxa aplicada pelo Banco Central Europeu às suas principais operações de financiamento tal como publicada no Jornal Oficial da União Europeia e em vigor na data em que ocorra a transmissão.	100.00
na	Nº de acções a avaliar	5.000.000
	(Va) x (na)	61.656.095,33€

(…) - cfr. folha 1138 e 1338 verso do pef, em apenso;

e) Na folha anexa à informação, a que se aludiu na alínea anterior, constava a Avaliação dos Imóveis da B…… SA, reportada a 31-12-2009, elaborada nos termos do artigo 31º, n.º 2 do C.I.Selo, tendo nela sido considerado como valor patrimonial tributário o valor de 27.418.720,28€; como valor líquido contabilístico de 44.212.820,18€, e a diferença entre os dois valores acabados de referir, o valor de: -16.794.099,90€- cfr. folhas 1139 do pef, em apenso;

f) Em 02.08.2011, foi, após ter sido prestada informação, que faz folhas 1371 a 1374 do pef em apenso, emitido o seguinte despacho, pelo Chefe do Serviço de Finanças, em regime de substituição: "*Considerando que a prestação da garantia no valor de 22.028.232,45€, apresentada pela executada A…… SGPS SA, Nif: ……, no Processo de execução fiscal n.º 3387200501068610, aos 26.07.2011, através de um contrato de penhor de 1.786. 380 (um milhão e setecentas e oitenta e seis e trezentos e oitenta) acções da sociedade B……, constitui um REFORÇO da garantia prestada, através do penhor de acções aceite por despacho do Chefe de Finanças de 2007.05.25, considero, que se encontram reunidas as exigências descritas no ponto II–SUBSTITUIÇÃO E REFORÇO DA GARANTIA– do Of. Circulado n.º 60.076 de 2010-07-29 da Direcção de Serviços de Créditos Tributários, nomeadamente a salvaguarda de que a garantia não deve ser substituída ou reforçada por outra que revele um grau de liquidez inferior por daí advir uma diminuição da probabilidade de cobrança. Todavia, não descurando a hipótese de melhor e superiormente ser a questão em apreço, enquadrada como uma prestação de garantia ab initio, e concomitantemente ser exigida a verificação dos requisitos do ponto I-PREFERÊNCIA POR GARANTIAS DE MAIOR LIQUIDEZ do aludido Of. Circulado n.º 60.076, que se traduz na exigência de uma garantia bancária ou hipoteca de bens imóveis, desde logo se informa que a executada veio, por mera cautela, aos 02.08.2011, juntar uma declaração datada de 29.07.2011 onde declara, sic "que tendo em conta as diligências que tem mantido com as instituições bancárias e seguradoras de que é cliente, para efeitos de garantias bancárias, cauções ou seguros-caução, resulta, inequivocamente a sua indisponibilidade para tal, tendo em conta, particularmente, a actual e reconhecida situação nacional e internacional de diminuição acentuada de concessão de crédito", conforme prova que protesta juntar. Por outro lado, conforme descreve a informação que antecede, os bens imóveis dados como garantia pela executada, foram avaliados, sendo o valor total considerado insuficiente para garantir a totalidade da dívida, conforme provam os documentos juntos a fls. 1129 a 1136. Verificou-se que a executada deu cumprimento ao despacho do Chefe de Finanças do Porto 4 datado de 2011.07.0S, no sentido de ser constituída garantia no valor de 22.028.232,45€ através de um contrato de penhor de 1786380 (um milhão e setecentas e oitenta e seis e trezentos e oitenta) acções da sociedade B…… e que se encontram cumpridas todas as formalidades impostas pelo ofício circulado n.º 60078 de 2010.08.30 da Direcção de Serviços de Créditos Tributários para a forma legal de constituição do penhor de acções tituladas descritas no ponto II, 3.2, bem como para a legitimidade do dador do penhor, descritas no ponto III do mesmo ofício, atendendo a que:*

- Foram depositadas as acções no Millenium BCP a favor do Serviço de Finanças Porto 4

- Foi emitido um certificado comprovativo do depósito pela entidade depositária

- A relação de domínio de grupo, entre a sociedade executada e a sociedade dadora, conforme previsto no n.º 3 do artº 6º do CSC, legitima a prestação do penhor.

Assim em conclusão refira-se que encontrando-se cumpridas as exigências administrativas e legais previstas no ponto II do Of. Circulado n.º 60.076 de 2010-07-29 e nos pontos II, 3.2 e III do ofício circulado n.º 60078 de 2010.08.30, ambos da Direcção de Serviços de Créditos Tributários e instaurado o processo de impugnação n.º 321/06.9BEPRT que corre temos na Unidade Orgânica n.º 3, do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, considero encontrarem-se reunidos os requisitos cumulativos legais e cumpridos os requisitos formais para suspender o processo de execução fiscal n.º 3387200501068610 instaurado contra a executada A…… SA, Nif: ……, conforme determinam os art.ºs 52º n.º 1 e 2 da LGT, n.º 1 do artº 169º e n.º 2 e 5 do artº 199º, ambos do CPPT.

Aos 2011.08.02

A Chefe de Finanças em regime de substituição» (…) - cfr. folhas 1375 e 1376 dos autos;

g) Em 10.09.2013, foi remetido, ao Serviço de Finanças do Porto 4, o ofício n.º 56283/0304, proveniente da Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Património e outros Impostos, referente à agora executada que tinha por assunto: "ARTº 199º DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PRO-

CESSO TRIBUTÁRIO (...)" e do qual fazia parte uma informação sobre o valor atribuído às acções que a agora executada detinha na empresa B……, SA, do seguinte teor:

"*Avaliação de garantias-valorização de ações - art.º 15 do C.I. Selo PEF n.º 3387200501068610 (...) Garantia - Ações:* ***B……., SA*** *(...) Nos termos do artigo 15º do Código de Imposto de Selo indica-se o montante de* ***1.229.768,04€*** *como valor atribuído às* ***5.000.000*** *acções com expressão nominal de* ***25.000.000,00€.*** *Esta quantia foi apurada com base na situação líquida reportada a* ***31/12/2012****, cujo apuramento se encontra descrito no verso*.

1) Apuramento da situação líquida corrigida:

Capital Social	50.000.000,00€
Acções (Quotas) Próprias	
Outros Instrumentos de Capital Próprio	4.029.208,46€
Prémios de Emissão	37.223.346,88€
Reservas	725.363,65€
Resultados Transitados	−55.609.927,26€
Ajustamentos em Activos Financeiros	
Excedentes de revalorização de Activos Fixos	22.470.237,26€
Outras Variações no Capital Próprio	
Resultado Líquido do Exercício	−625.110,44€
Variação de Imóveis (ver anexo)	−53.294.045,90€
Total	49.190.721,14€

2) Fórmula - artº 15º, n.º 3 do C.I.Selo

O valor das acções é o correspondente ao seu valor nominal, quando o total do valor assim determinado, relativamente a cada sociedade participada, correspondente às acções transmitidas não ultrapassar €500 e o que resultar da aplicação da seguinte fórmula

Va=1/2n (S + ((R1+R2)/2)f]

em que:

VA	representa o valor de cada acção à data da transmissão	0,24595€
n	é o número de acções representativo da sociedade participada	10 000 000
s	é o valor substancial da sociedade participada, o qual é calculado a partir do valor contabilístico correspondente ao último exercício anterior à transmissão com as correcções que se revelem justificadas, considerando-se se for caso disso, a provisão para impostos sobre os lucros	4.919.072,14€
R1	são os resultados líquidos obtidos pela sociedade participada nos dois	**R1** 625 110,44€
R2	últimos exercícios anteriores à transmissão, considerando-se R1+R2 = 0	**R2** 82 974,43€
	nos casos em que o somatório desses resultados for negativo	**R** 0,00€
	a)	
	a)	
f	é o factor da capitalização dos resultados líquidos calculado com base na taxa aplicada pelo Banco Central Europeu às suas principais operações de financiamento tal como publicada no Jornal Oficial da União Europeia e em vigor na data em que ocorra a transmissão.	200.00
na	nº de acções a avaliar	5.000.000
	(Va) x (na)	1 229 768,04€

- cfr. folhas 1419 e 1419 verso do pef;

h) No anexo à informação, a que se aludiu na alínea anterior, constava a Avaliação dos Imóveis da B…… SA, reportada a 31-12-2012, elaborada nos termos do artigo 31º, n.º 2 do C.I.Selo, tendo nela sido considerado como valor patrimonial tributário o valor de 37.162.925,12€; como valor líquido contabilístico o de 90.456.971,12€, e a diferença entre os dois valores acabados de referir, o valor de 53.294.045,90€ - cfr. folhas 1420 do pef;

i) Em 11.09.2013, pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 4, em regime de substituição, foi emitido e proferido o seguinte Despacho: "*Por despacho de 2011-08-02, foi aceite a garantia prestada no valor de €22.028.232,45, apresentada pela executada A…… SGPS SA, NIPC ……., no Processo de execução fiscal n.º 3387200501068610, através de um contrato de penhor de 1.786.380 (um milhão e setecentos e oitenta e seis e trezentos e oitenta) acções da sociedade-B……. SA – NIPC ……., que foram depositadas no Millennium BCP a favor do Serviço de Finanças Porto 4, tendo sido emitido um certificado comprovativo do depósito pela entidade depositária, verificando-se ainda que a relação de domínio do grupo, entre a sociedade executada e sociedade dadora, conforme previsto no n.º 3 do artº 6 do C.S.C., legitima a prestação do penhor;*

O valor das acções foi determinado nos termos do artigo 15º do Código do Imposto de Selo, nos termos do ofício circulado n.º 60.078 de 2010-08-30, através de Informação sancionada por despacho

de 03-05-2011 proferida pela Sra Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto, na qual é fixado o valor de cada acção em €12,33122;

Tendo sido promovida a reavaliação da mesmas para efeitos de dar cumprimento ao estabelecido no ofício circulado referido no ponto anterior verifica-se que o valor de cada acção foi fixado em €0,24595, conforme informação sancionada por despacho de 2013-09-10 proferida pela Sra Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto, ***ficando o valor da garantia reduzido para €439.360,16 (1786380x0,24595);***

*Verificando-se haver uma diferença substancial para menos, a garantia oferecida torna-se insuficiente, não sendo possível manter a sua idoneidade, nos termos do n.º 8 do artigo 169º e nºs 5 e 10 do artigo 199º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e n.º 3 do artigo 52º da LGT; Nos termos e para os efeitos do n.º 1 e 2º do artigo 169º do CPPT, notifique-se a executada para no prazo de 15 dias (quinze dias) prestar uma nova garantia no valor de €30.731.077,18[1] (cálculo da garantia através do SEFWEB à data da verificação da insuficiência, nos termos do artigo 199.º nº6 do CPPT "****6-A garantia é prestada pelo valor da divida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores, sem prejuízo do disposto no n.º 13 do artigo 169º..")*** *ou reforçar a existente com garantia adicional na valor de* ***€30.291.717,02 (30.731.077,18-€439.360,16[2]***» (² Valor atual da garantia oferecida) (..) - cfr. folhas 1425 e 1426 do pef em apenso;

j) A agora reclamante foi notificada do Despacho a que se aludiu na alínea anterior em 17.09.2013, por correio postal registado com aviso de recepção - cfr. folhas 1432 do pef;

k) Foi junto aos autos o relatório de avaliação aos imóveis da sociedade comercial denominada "B…… SA", elaborado pela sociedade "C……, Lda" que consta de 121 e ss dos autos;

l) Em 27.06.2013, não se conformando com o teor do Despacho que ordenou o reforço da garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal identificado na alínea a), a Executada, agora Reclamante, apresentou a reclamação em apreço – cfr. folhas 2 dos autos;

m) O acto agora reclamado foi mantido, por despacho de folhas 1442 do pef em apenso;

n) Os valores contidos no quadro (***ponto 1. Apuramento da situação líquida corrigida***), da alínea g) desta matéria de facto constam também da IES da "B……" respeitante a 2012, (balanço--folhas 395 dos autos), com excepção do valor referente à epígrafe "variação de imóveis (ver anexo)" referido naquele quadro;

Questão objecto de recurso:

1- Verifica-se a apontada falta de fundamentação?

Por imperativo constitucional, artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legitimamente protegidos, pelo que a decisão que determinou o reforço da garantia prestada com vista à suspensão de processo de execução fiscal em que é executada a recorrida, que direito desta, não pode deixar de se mostrar acompanhada da correspondente fundamentação.

Os contornos dessa fundamentação recolhem-se na lei ordinária, artigo 77.º da Lei Geral Tributária que determina que ela se revista de uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Como bem enuncia o Magistrado do Ministério Público, «*Uma fundamentação constitucionalmente adequada deve obedecer aos seguintes princípios:*

- Princípio da suficiência, segundo o qual a fundamentação se deve estender a todos os elementos em relação aos quais a AT dispõe do poder discricionário de escolher, e o exerce, de modo a poder reconstituir o iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final;

- Princípio da clareza, segundo o qual a fundamentação deve ser inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura de um destinatário normal ou razoável que, na situação concreta tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão;

- Princípio da congruência, segundo o qual deve existir uma relação de adequação e consonância entre os pressupostos normativos do acto, de facto e de direito, e os motivos do mesmo, pelo que se deve considerar que inexiste fundamentação quando são adoptados fundamentos que, por contradição, não esclareçam concretamente a motivação do acto.»

Como resulta da matéria provada existe, não só fundamentação do acto, em termos formais, como a mesma foi dada a conhecer, oportunamente, ao executado, sendo que tal fundamentação permite verificar qual o raciocínio lógico seguido pela autoridade recorrida na elaboração da decisão reclamada. Tanto assim é que ela permitiu que o executado pudesse dela discordar, pretendendo que nela se seguiu um caminho errado que conduz a uma errada avaliação das acções dadas em penhor para suspender a execução, como resulta evidente das conclusões apresentadas na sua petição de reclamação desse despacho:

A. "O acto reclamado não contém qualquer explicação das razões que moveram a Administração Tributária a considerar que o valor das acções objecto de penhor se tornou insuficiente entre Agosto de 2011 e o momento presente, quando, ainda para mais, os dados objectivos são que nem o valor da B…… nem o valor patrimonial tributário dos imóveis, nem sequer o seu valor contabilístico, sofreram qualquer diminuição no lapso de tempo referido, tendo pelo contrário registado uma ligeiro subida.

B. 8. Não é possível perceber se o valor dos acções, em virtude do dos imóveis, já era insuficiente em 2011, tendo a AT emitida então um acto ilegal, ou, em caso de o acto de 2011 ser legal, que razões poderão justificar que a garantia seja agora insuficiente, quando os imóveis até aumentaram de valor (visto quer pelo prisma do valor patrimonial tributário quer pelo do valor de mercado).

C. Para além disso, se o que a AT quis fazer foi apenas mudar o critério de análise dos bens dados de garantia (apreciando-os com base no valor patrimonial tributário, contrariamente ao valor contabilístico utilizado em 2011), também não justificou minimamente a necessidade e a oportunidade de uma nova avaliação assente num critério distinto.

D. A Reclamante está, assim, na mais completa obscuridade no que respeito a saber porque é que o penhor de acções que serviu para suspender os presentes autos não serve mais para o efeito.

E. O acto é, portanto, ilegal, por ausência de fundamentação, e na falta, desse seu elemento essencial (alínea d) do n.º 1 do artigo 123º da CPA., não pode produzir quaisquer efeitos relativamente ao A…… (nºs 1 e 2 do artigo 127º), sendo nulo (nº 1 da artigo 133º).

F. Mas mesmo que considerássemos que o acto objecto da presente reclamação estava perfeitamente fundamentado, nem assim aquele deixaria estar ferido do vício de ilegalidade: sendo verdadeiramente o acto reclamado, em face do que acima vem exposto, uma segunda apreciação da mesma factualidade sobre a qual a AT, para o mesmo efeito, se havia já pronunciado em 02/08/2011 (pelo menos, a factualidade não é diferente no sentido que é exigido pelo regime constante do n.º 3 do artigo 52º da LGT, do n.º 8 do artigo 169º e do n.º 10 do artigo 199º do CPPT, ou seja, não estamos perante uma situação em que o valor do bem dado de garantia diminuiu, tornando-se insuficiente para cumprir essa sua função), então o que existe é um segundo acto administrativo, com base nos mesmos pressupostos de facto, mas em sentido contrário ao primeiro. Isto é, o acto reclamado configura, de facto e de direito, um acto de revogação do acto de 02/08/2011, pelo qual a AT considerou que acções dadas pelo Reclamante valiam €22.028. 232, 45, as aceitou como garantia e ordenou a suspensão dos autos.

G. Todavia, o acto reclamado é ilegal, não só porque não contém qualquer fundamentação das razões para a revogação do acto de 2011, como, em boa verdade, pretende operar a revogação de um acto que não é já revogável: se a revogação se tiver dado por invalidade do acto originário, então o prazo para tal está já ultrapassado; se a razão tiver sido a inconveniência do acto (legal), então existe, desde logo, um vício de fundamentação (porque a lei exige a apreciação das garantias à luz de um critério especifico de idoneidade) e, por outro lado, a violação do princípio segundo o qual o princípio da livre revogabilidade dos actos válidos não se aplica aos actos - como o presente - constitutivos de direitos ou de interesses legalmente protegidos (alínea b) do n.º 1 do artigo 140º do CPA).

H. Para além de tudo o que vem dito, o acto é também legal por recurso indevido ao n.º 2 do artigo 31º do CIS como sustento para a utilização do valor patrimonial tributário como critério daquela avaliação: trata-se de um preceito constante do CIS e, mais concretamente, da parte desse diploma em que estabelecem as regras com base nas quais se apura o valor tributável (em sede desse imposto, está claro) de partes sociais aquando da sua transmissão a título gratuito estabelece que o valor dos imóveis detidos pela sociedade cujas partes sociais se pretendem avaliadas são considerados, para aquele efeito, pelo valor patrimonial tributário), não constituindo, pois, qualquer regra geral que deva estar subjacente a todas as avaliações de imóveis para todos os efeitos tributários, circunscrevendo-se a sua relevância à função restrita e específica acima identificada.

I. Por outro lado, em lado algum da LGT ou do CPPT se estabelece uma norma remissiva segundo a qual a avaliação de imóveis no caso de apreciação da idoneidade de garantias tendentes à suspensão de processos executivos deva seguir o regime em que se enquadra o n.º 2 do artigo 31º do CIS.

J. De resto, dificilmente se perceberia que, no Âmbito do regime das garantias para suspensão dos processos executivos, o legislador tivesse estipulado uma regra segundo a qual os imóveis se consideram de acordo com o valor patrimonial tributário, independentemente do seu valor real (ou de mercado): se, no caso de imóveis (dados directamente de garantia ou detidos por sociedades cujas partes sociais são oferecidas), o que se pretende é que o Estado fique salvaguardado no seu crédito através de bens de cuja eventual venda resulte a satisfação deste, então seguramente que o legislador quis é que a AT averigúe qual o valor que os bens previsivelmente atingirão numa

venda de mercado (sabemos bem que raramente o valor patrimonial de um imóvel equivale ao valor da sua venda.)

K. Mais: seria de uma injustiça e incongruência sistemática absolutamente evidentes que a lei não permitisse, para suspensão de processos executivos, a consideração de imóveis segundo a avaliação do seu valor real, quando, por exemplo, e desde logo, estabelece em seu favor a desconsideração do valor patrimonial tributário para efeitos de tributação em sede de IMT, sempre que seja inferior ao valor obtido no mercado (cfr. o n.º 1 do artigo 12º do Código do IMT).

L. De qualquer modo, o critério do valor patrimonial tributário não poderia deixar de ter nesta sede apenas a qualidade de presunção ilidível, permitindo-se sempre à reclamante demonstrar qual o valor real dos bens; na situação vertente, encontra-se perfeitamente provado que o valor real dos imóveis detidos pela B……. é muito superior ao seu valor patrimonial tributário, sendo de resto praticamente igual ao que foi tido em conta no acto de 02/08/2011.

M. Por fim, é também ilegal a exigência da AT no sentido de que a prestação de uma nova garantia ou o reforço da existente vá até ao montante de que seria exigível actualmente com o decurso do tempo – isto é, essencialmente dos juros associados –, e não ao tempo da constituição da garantia, em 2011: o acréscimo de 25% ao montante global da dívida exequenda, juros de mora e custas tem em vista assegurar precisamente o pagamento dos juros de mora e custas que se vão vencendo durante a pendência do processo, pelo que em caso algum pode haver lugar ao recálculo de juros de mora para efeitos de reforço de garantia durante a pendência do processo ou, pelo menos, não haverá justificação para que no reforço da garantia se inclua qualquer acréscimo.

N. À presente Reclamação deve ser dado o efeito da subida imediata, por ser previsível que a manutenção do acto reclamado venha a originar um prejuízo irreparável à Reclamante - presumido pela lei, de resto, quando esta estipula na alínea d) do n.º 3 do artigo 278º da CPPT que uma Reclamação com base na determinação da prestação de garantia indevida ou em valor superior ao devido é uma Reclamação fundamentada num prejuízo irreparável."

A reclamante, aqui recorrida, entende que a Administração Tributária não deveria proceder à reavaliação das acções, organizando um discurso sobre a revogação de actos irrevogáveis e, que, a fazê-lo, não poderia ter em conta o valor patrimonial dos imóveis detidos pela sociedade emissora das acções dadas em penhor de que a executada é detentora, por ser muito inferior ao seu valor de mercado, e, a sociedade emissora das acções dispor de uma situação económica e financeira melhor que no momento da constituição do penhor, o que resultará em valorização das suas acções.

Numa palavra, discorda da reavaliação das acções por um lado, do método adoptado para essa reavaliação, bem como do resultado final do apuramento do valor dessas acções não cotadas em bolsa, porque percebeu muito bem o que se passou, face à notificação da decisão reclamada. Sabe qual foi o cálculo levado a cabo pela Administração Tributária, discordando do método e dados utilizados. Entende que, tendo dado de penhor acções de uma sociedade o problema da garantia estava definitivamente resolvido, não havendo lugar à sua reavaliação periódica para verificar se subiram ou desceram de valor, se continuam a ser suficientes, ou não, para garantir o montante exequendo e acrescido, discordando, igualmente do cálculo de juros de mora, tudo questões que o tribunal recorrido não pode deixar de conhecer.

Não há qualquer falta de fundamentação da decisão reclamada, nem sequer insuficiência dessa fundamentação tendo a executada discutido todos os dados alinhados nessa decisão, razão pela qual não pode manter-se a decisão recorrida.

Sobre a dispensa do remanescente, tendo em conta que não se verifica uma situação de especial complexidade tal como definida no artº 530º do Código de Processo Civil, sem que o presente recurso seja de actividade processual tão simples que justifique a dispensa integral do remanescente da taxa de justiça, numa valoração prudencial de molde a fazer corresponder a tributação em sede de custas judiciais ao serviço efectivamente prestado às partes, reduz-se esse remanescente em 80%, ao abrigo do disposto no artº 6º, n.º 7 do RCP.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa do processo ao tribunal recorrido para que aprecie os demais fundamentos da reclamação, e reduz-se o remanescente da taxa de justiça em 80%.

Sem custas.

Processado e revisto pela relatora com recurso a meios informáticos - cfr. artigo 131/5 do CPC aplicável *ex vi* do artigo 2, e) do CPPT.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Matéria de facto. Deficit Instrutório.

Sumário:

Tendo a 1.ª instância decidido as questões de direito suscitadas pela sociedade impugnante sem antes estabelecer a precisa situação de facto subjacente, é de determinar a ampliação da matéria de facto, uma vez que o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carece de poderes de cognição em sede de matéria facto.

Processo n.º 118/14-30.
Recorrente: A……., L.da".
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A sociedade comercial "A……., Lda" com o n.º de identificação fiscal n.º ……., deduziu oposição à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança de dividas de IVA referente aos anos de 2006 e 2007, bem como juros compensatórios, no montante global de € 371.154,09.

Por sentença de 07 de junho de 2013, o TAF de Beja considerou improcedente a oposição

Inconformada com o assim decidido, reagiu a recorrente, interpondo o presente recurso com as seguintes **conclusões das alegações:**

«A) Considerar que a existência de um processo de inspeção, sem que se tenha apurado a notificação ao contribuinte, da ordem de serviço ou despacho que determina o início da ação inspetiva suspende sempre o prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto viola o disposto no art.º 46.º, n.º 1 da LGT;

B) A interpretação que permita tal suspensão ocorra sempre que haja processo de inspeção externa, mesmo sem notificação da mesma viola os princípios da segurança e certeza jurídica constitucionalmente consagrados;

C) A norma do art.º 45.º, n.º 5 da LGT será inconstitucional se considerada como um alargamento prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto por violação do art.º 2. da CRP, dos princípios da segurança e certeza, jurídica;

D) A mera existência de um processo crime não pode fazer operar, por força referido art.º 45.º, n.º 5, um alargamento ou suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de imposto são necessários requisitos objetivos que permitam com segurança e certeza jurídica permitir aferir quando e como se iniciou essa suspensão;

E) São requisitos mínimos de fazer operar com certeza e rigor a suspensão ou alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto, a constituição do contribuinte como arguido pois a mera existência de um processo de inquérito, em que haja uma mera denuncia de factos, sem sequer porventura existirem denunciados faria operar a referida norma impedindo assim a caducidade e deste modo colidindo com os princípios de certeza e segurança jurídica com consagração constitucional, resultando assim outra interpretação que não esta da norma em questão numa interpretação inconstitucional;

F) De igual modo terá que resultar da fundamentação do ato de liquidação as razões de facto e de direito, pelo qual o prazo de caducidade foi suspenso ou se encontra alargado nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 45.º da LGT, sob pena de falta de fundamentação.

Termos em que deverá o presente recurso ser julgado procedente e pelo exposto considerar-se que verificada a falta de liquidação do imposto no prazo de caducidade do mesmo e assim precedente a oposição.»

Não houve contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo extenso e bem elaborado parecer no qual se pronuncia pela existência de défice instrutório considerando que se impõe, a anulação da sentença recorrida e a baixa dos autos para efeitos de ampliação da matéria de facto, com vista ao apuramento da factualidade, que se mostra indispensável para a apreciação da questão submetida a juízo rematando do seguinte modo:

"5. Em CONCLUSÃO:

Nos termos do artigo 13º, n.º 1, do CPPT, recai sobre os juízes dos tribunais tributários o dever de realizar ou ordenar todas as diligências que se considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer.

No caso concreto dos autos a oponente e aqui Recorrente submeteu ao tribunal a questão de conhecer da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade, para cuja apreciação se mostra

necessário apurar em que data a liquidação foi notificada à oponente e as circunstâncias que relevam para efeitos de definir as causas de suspensão do prazo de caducidade, tais como notificação do início da acção inspectiva e notificação das conclusões do relatório, assim como factos relacionados com eventuais causas de alargamento do prazo de caducidade, designadamente saber se os factos que fundamentaram as correcções que deram origem à liquidação adicional de IVA, deram igualmente origem à instauração do inquérito n 290/10.OIDSTB-A.

Revelando a sentença recorrida que a falta de apuramento de tais factos resulta da omissão de diligências que se impunha realizar por parte do tribunal "a quo", a mesma padece de défice instrutório.

Impõe-se, assim, a anulação da sentença recorrida e a baixa dos autos para efeitos de ampliação da matéria de facto, com vista ao apuramento de tal factualidade, que se mostra indispensável para a apreciação da questão submetida a juízo — artigos 682º nº3, e 683º, n.º 1, ambos do Código de Processo Civil.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal de primeira instância deu como provada a seguintes factualidade subordinada a números da nossa iniciativa:

1) A sociedade executada declarou inicio de actividade em 01/01/2003 para o exercício de, além de outras, exercício de compra e venda de cortiça.

2) Durante os anos de 2006 e 2007 a sociedade esteve enquadrada para efeitos de IVA no regime normal de tributação com periodicidade mensal.

3) A sociedade comercial executada foi alvo de inspecção tributária que teve início em 07/06/2011 e conclusão em 21/10/2011.

4) Como âmbito tal inspecção teve os exercícios de 2006 e 2007 e como imposto o IVA.

5) Das conclusões da acção de inspecção resultaram correcções em sede de IVA nos valores de 181.713,00 euros quanto ao exercício de 2006 e 59.717,70 euros quanto ao exercício de 2007.

6) O relatório da inspecção foi datado de 12 de Dezembro de 2011 e notificado à sociedade executada em data não apurada.

7) Nessa sequência foram elaboradas as liquidações adicionais de IVA e juros com os números: 12003123, 12003121, 12003119, 12003117, 12003115, 12003113, 12003111, 12003109 e 12003107, em 14/01/2012 e com data limite de pagamento do imposto assim liquidado até 31/03/2012.

8) Não efectuado o pagamento voluntário das invocadas liquidações foi deduzida, em 28/04/2012, a execução fiscal n.º 2178201201007408 contra a oponente por divida de IVA no valor total de 289.433,40€.

9) Em data não concretizada, mas seguramente no decurso do ano de 2010, foi instaurado o processo de inquérito crime nº290/10.0 IDSTB-A, contra a sociedade oponente, por alegada prática do crime de fraude fiscal qualificada em sede de IVA e IRS nos períodos de 2006 e 2007.

10) A sociedade oponente foi citada para a execução em 05/07/2012.

11) A oposição foi apresentada no Serviços de Finanças de Grândola, via telefax, em 06/08/2012.

3 – DO DIREITO

Para se decidir pela improcedência da oposição considerou o Mº Juiz de 1ª Instância o seguinte: (destacam-se os trechos da decisão mais relevantes para o presente recurso)

- RELATÓRIO

1.

A sociedade comercial A……..., Lda", contribuinte fiscal n.º ……, veio deduzir oposição à execução fiscal que lhe foi instaurada pela Fazenda Pública por dívida de IVA liquidado adicionalmente relativo aos anos de 2006 e 2007 bem como juros compensatórios consequentes no montante total de 372.154,09€.

Fundamentou a sua oposição na falta de notificação das liquidações em questão no prazo de caducidade legalmente fixado para a Administração Tributária as levar a efeito.

2.

Liminarmente admitida a oposição, foi a Fazenda Pública notificada para contestar. Na sua resposta invocou a existência da excepção de impropriedade do meio processual recorrido atenta a causa de pedir. Mais, invoca a instauração de inquérito crime relativamente aos factos subjacentes às liquidações impugnadas, a qual legitima a tempestividade das liquidações atento o disposto no art. 45º, n.º 5 da LGT.

3.

Após, foi concedida vista à Digna Magistrada do Ministério Público afecta ao Tribunal Tributário, a qual emitiu douto parecer no sentido da improcedência da oposição secundando os argumentos da Fazenda Pública.

II- FUNDAMENTAÇÃO

(…)

FACTOS PROVADOS

(…)

7.

MATÉRIA DE DIREITO

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: art. 660º, nº2 Código de Processo Civil, ex vi do art. 2º alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Questões suscitadas: impropriedade do meio processual utilizado pela Autora e falta de notificação das liquidações no prazo de caducidade legalmente definido.

7.1.

IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL UTILIZADO

Vem a sociedade executada apresentar oposição à execução fiscal instaurada invocando a falta de notificação válida das liquidações adicionais de IVA de 2006 e 2007, dentro do prazo de caducidade, e cuja cobrança coerciva se encontra a ser realizada através da mesma.

Como tal reconduz a sua causa de pedir à inexigibilidade do imposto. A Fazenda Pública, na sua contestação, veio alegar a existência de uma excepção que obsta ao conhecimento do pedido em virtude de a Autora ter invocado causa de pedir que não corresponde ao meio processual utilizado.

Igualmente a Digna Procuradora do Ministério Público sustenta a impropriedade do meio processual vertente.

Apreciando, verifica-se que a oposição pode ter por fundamento a "Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade" [art. 204º, n.º 1, alínea e) do CPPT], sendo esse o alegado pela oponente.

«Diz-se notificação o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo», prescreve o art. 35º, n.º 1 do CPPT.

Por outro lado, o art. 36º, n.º 1 do CPPT sanciona com a não produção de efeitos duma notificação que não seja válida, isto é, que não obedeça aos requisitos estipulados legalmente.

Ora, não produzir efeitos é o mesmo que o acto não existir, isto é, traduzir-se numa impossibilidade de produção dos efeitos pretendidos pelo seu autor.

Ora, nos termos do art. 45º n.º 1 da LGT, "O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro".

Assim se mostra enquadrável, objectivamente, no citado fundamento de oposição a alegada falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade invocado pela oponente porquanto a sua procedência obstaria à exigibilidade da dívida em cobrança na oposição aqui inerente.

7.2.

FALTA DE NOTIFICAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO NO PRAZO DE CADUCIDADE

Antes da apreciação do fundamento propriamente dito importa recordar o seu significado. Assim, como acima transcrito, o direito de liquidar os tributos caduca se a respectiva liquidação não for validamente notificada ao contribuinte devedor no prazo legalmente fixado na Lei Geral Tributária, o qual é de 4 anos, em regra geral.

Ora, a forma de contagem de tal prazo tem que ser harmonizada com o tipo de tributo em questão.

Deste modo, atendendo a que estamos perante execução na qual é exigido Imposto sobre o Valor Acrescentado, considera-se o mesmo devido a partir do início do ano civil seguinte àquele a que se reporta o facto que lhe deu origem.

Logo, e atendendo a que estão em causa na inspecção levada a cabo factos ocorridos nos anos de 2006 e 2007, o início do prazo para a Administração Tributária proceder às liquidações respectivas tem lugar em 1 de Janeiro de 2007 e 1 de Janeiro de 2008, respectivamente para cada um daqueles anos, vindo a terminar em 31 de Dezembro de 2010 e 31 de Dezembro de 2011.

Sucede que, conforme resultou assente, as liquidações foram elaboradas em 14/01/2012, ou seja, após o decurso do invocado prazo.

Contudo, aquela regra geral comporta excepções consubstanciadas na prorrogação do prazo de caducidade do direito a elaborar liquidação de imposto.

Assim, nos termos do disposto no art. 46º, n.º 1 da LGT o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, se a inspecção ultrapassar o prazo de seis meses após a notificação.

No caso vertente inexiste prova quanto à notificação do início da inspecção mas, encontrando-se assente a duração e não tendo sido arguida a sua falta ou longo antecedência relativamente àquela, tem que se concluir existir suspensão porquanto a durabilidade da mesma não ultrapassou tal prazo de seis meses. Para tanto recorde-se que resultou provado que a inspecção durou de 07/06/2011 até 21/10/2011 e foi elaborado o relatório em 12/12/2011.

Em conclusão verifica-se que, por força da mencionada inspecção e nos termos do citado n.º 1 do artigo 46º da LGT, o prazo de caducidade esteve suspenso durante o período de duração daquela acção de inspecção, ou seja, de 07/06/2011 a 21/10/2011.

Finda esta suspensão voltaria o prazo a contar-se a partir desta data e até perfazer os quatro anos previstos no n.º 1 do artigo 45º da LGT.

Sucede que, em conformidade com o nº5 do art. 45º da LGT, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12/2005, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o seu n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença correspondente, acrescido de um ano.

Compulsada a matéria assente, mais uma vez, recorda-se ter sido demonstrado que durante o ano de 2010 foi instaurado inquérito criminal o qual foi registado sob o n.º 290/10.0 IDSTB-A e versa sobre factos alegadamente susceptíveis de integrar a prática de um crime de fraude fiscal qualificada em sede de IVA e IRS de 2006 e 2007 e imputáveis à sociedade oponente.

Inexiste prova quanto à conclusão e decisão de tal inquérito sendo certo que se crê que, a existirem, teria sido comunicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira tal como já veio solicitar elementos atinentes ao estado deste processo. Assim, tem que se concluir que à data em que a sociedade oponente terá sido notificada das liquidações aqui em causa, isto é, após 14/01/2012, não decorrera ainda o prazo de caducidade do direito à liquidação dos referidos impostos atendendo à suspensão operada pela inspecção e ainda ao alargamento do prazo em virtude da instauração do processo crime.

Neste mesmo sentido de interpretação e aplicação da norma contida no n.º 5 do art. 45º da LGT foi decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo por Acórdão proferido no Processo nº343/08, de 02/07/2008.

Contrapõe a sociedade oponente à aplicação desta extensão a concreta violação pelo normativo em que se encontra consagrada ao disposto no art. 2º da CRP. Para tanto, sustenta que "o prazo de caducidade terá que ser igual para todos os cidadãos, não podendo esse prazo ser diferente só pela mera existência de um processo crime ainda para mais quando a diferença ocorre mesmo que não haja acusação pela inexistência de crime ou quando o cidadão venha a ser absolvido do crime de que venha a ser acusado".

O citado preceito da Constituição da República Portuguesa intitulado Estado de Direito Democrático refere que "A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa."

Ora, daqui se extrai o necessário equilíbrio entre os direitos e deveres inerentes, ou seja, o direito do Estado receber os impostos legalmente previstos e o de exercer a acção penal por via dos Tribunais e Ministério Público e ainda o direito da sociedade autora invocar a caducidade das liquidações por entendê-la verificada. Como é bem sabido o estado de direito democrático instituído em Portugal em 1974 consubstancia em si mesmo a confluência entre direitos individuais e comunitários. Significa isto que entre uns e outros deve procurar-se a harmonização, cedendo uns aos outros em particular quando a sua protecção se afigura de menor acuidade relativamente a estes. Tal é o caso vertido nos autos. Ou seja, não se afigura legítima a cedência dos direitos do Estado ao direito da sociedade oponente porquanto acautelou por via de lei tal modo de excepcionar o prazo, alargando-a nos casos configurados como aquele que retrata os autos.

Assim, não colhe a tese da oponente desde logo porquanto não apresenta argumento válido no sentido de demonstrar a superioridade do seu direito de ver reconhecida a caducidade da liquidação face e ainda porque não logra afastar o manifesto interesse do Estado no exercício da justiça e da arrecadação da receita fiscal.

Para além desta questão suscita ainda a oponente que a suspensão determinada pela existência do inquérito só poderia operar se verificados os requisitos constantes do art. 46º, nº2, alínea a) da LGT.

Com o devido respeito, no n.º 5 do art. 45º da LGT encontra-se uma causa objectiva de extensão do prazo da caducidade de proceder a liquidação de imposto previsto no n.º 1 e não de uma suspensão de tal prazo. Como tal não se pode validamente contundir conceitos e pressupostos.

Por todo o exposto, se terá que concluir pela improcedência de tal fundamento de oposição.

111 - DECISÃO

8.

Em consequência do exposto, julga-se a oposição improcedente.

8.1.

(…)

DECIDINDO NESTE STA

A recorrente questiona a sentença que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada contra para cobrança de dívida de IVA relativa aos anos de 2006 e 2007.

Como resulta das suas conclusões de recurso, que delimitam o objecto do recurso, invoca o **vício de violação de lei, por ofensa ao disposto no nº1 do artigo 46º da Lei Geral Tributária,** no sentido

de que a mera existência de um processo de inspecção implique a suspensão do prazo de caducidade, sem que tenha ocorrido a notificação da acção inspectiva.

E, invoca também a **inconstitucionalidade do disposto no nº5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária,** na interpretação segundo a qual a mera existência de um processo-crime conduz ao alargamento do prazo de caducidade de 4 anos previsto no nº1 do mesmo preceito legal, sem que se possa aferir quando e como se iniciou essa suspensão do prazo, designadamente sem que tenha sido constituído arguido no processo, por violação dos princípios da segurança e certeza jurídicas, previstos no artigo 2º da CRP.

Como resulta da sentença recorrida, cujos trechos essenciais foram destacados supra, elegeu-se, além do mais, a questão decidenda da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade, que foi julgada improcedente na consideração de que o prazo de caducidade se iniciou em 1 de Janeiro de 2007 e 1 de Janeiro de 2008, respectivamente, tendo ficado suspenso no período de 07/06/2011 a 21/10/2011, período durante o qual foi realizada a acção inspectiva. E, considerou-se que estando pendente o processo crime n.º 290/10.OIDSTB-A, respeitante a factos ocorridos nos anos de 2006 e 2007 e relacionados com o IVA do mesmo período, o prazo de caducidade era alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença proferida nesse processo. Julgou-se, ainda, improcedente o arguido vício de inconstitucionalidade do nº5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária, por estar em causa o direito do Estado à arrecadação da receita fiscal que neste caso se sobrepõe ao direito da Recorrente em ver reconhecida a caducidade do direito de liquidação.

Vejamos:

A questão da suspensão do prazo de caducidade na sequência da realização da acção inspectiva:

Dispõe a este propósito o nº1 do artigo 46º da Lei Geral Tributária que, *«O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação».*

Como decorre do artigo 13º do regime complementar do procedimento de inspecção tributária (aprovado pelo Dec.-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro), os procedimentos de inspecção podem classificar-se como internos ou externos, sendo que estes últimos se referem aos casos em que os actos de inspecção se realizam total ou parcialmente nas instalações do sujeito passivo (ou obrigado tributário). Ora, só a realização da acção inspectiva externa é que tem efeitos suspensivos sobre o prazo de caducidade.

Por outro lado decorre da norma supra transcrita que o referido prazo só se suspende com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho que determinou essa acção inspectiva.

Assim sendo, concordamos com o que foi expresso no parecer do Sr. Procurador Geral-Adjunto, neste STA, no sentido de que não é indiferente que não esteja apurado esse facto, pois pode ocorrer que a acção tenha sido realizada sem ter sido praticado tal facto. Tal decorre também da jurisprudência do STA (cfr. acórdão de 20/10/2010, recurso n.º 0112/10), segundo o qual o prazo de suspensão do direito de liquidação se inicia com a notificação ao contribuinte do procedimento de inspecção externo e termina, desde que respeitado o prazo de seis meses, com a notificação ao contribuinte do relatório final do procedimento.

No caso concreto dos autos, como bem se observa no referido parecer, consta apenas da sentença recorrida que foi realizada uma acção inspectiva à Recorrente, que teve início em 07/06/2011 e conclusão em 21/10/2011, e cujo relatório elaborado em 12/12/2011 foi notificado à Recorrente em data não determinada. E nos factos não provados nada foi referido a este respeito. Na argumentação de direito da sentença recorrida desconsiderou-se tal facto — notificação do início da acção inspectiva -, dando-se apenas relevância à realização e duração da acção inspectiva.

A sentença desconsiderou também a notificação do relatório como o termo do prazo do procedimento inspectivo, já que não a levou ao probatório e embora tenha relevado a data em que o mesmo foi elaborado - 12/12/2011 -, considerou a data de 21/10/2011 como o termo da duração da acção inspectiva. Assim sendo incorre em défice instrutório.

Quanto ao alargamento do prazo resultante da instauração de processo - crime.

Considerou-se na sentença recorrida que *«em conformidade com o n.º 5 do art. 45º da LGT, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12/2005, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o nº1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença correspondente, acrescido de um ano»*. Para se concluir de seguida que, tendo sido instaurado em 2010 o inquérito criminal n.º 290/10. OIDSTB-A que versa sobre factos alegadamente susceptíveis de integrar a prática de um crime de fraude fiscal qualificada em sede de IVA e IRS de 2006 e 2007 e imputáveis à sociedade oponente, sobre o qual inexiste prova quanto à sua conclusão, *«à data em que a sociedade terá sido notificada das liquidações aqui em causa, isto é, após 14/01/2012, não decorrera ainda o prazo de caducidade do direito à liquidação dos referidos impostos atendendo à suspensão operada pela inspecção e ainda ao alargamento do prazo em virtude da instauração do processo crime»* -

E, dispõe o nº5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária, que *«Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.* (este número 5 foi aditado pelo nº1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro).

Ora, embora conste da sentença recorrida que foi instaurado processo crime por factos ocorridos nos anos de 2006 e 2007 e imputados à Recorrente, o certo é que não resulta da sentença recorrida que esses factos estejam relacionados com as correcções que deram origem às liquidações objecto de cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal. E, é exacto que, para se concluir pela sua relevância para efeitos de alargamento do prazo de caducidade importava que tivesse ficado esclarecido que factos conduziram às correcções em sede de IVA e se foram esses factos que deram origem à abertura do referido processo-crime. Mas também sobre essa matéria a sentença recorrida é omissa, o que revela, igualmente nesta parte, défice instrutório na apreciação da questão decidenda.

Finalmente, também é exacto que estando em causa a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade, não consta da sentença recorrida a data em que essa liquidação foi notificada à oponente, mas apenas a data da sua emissão, o que configura também défice instrutório para efeitos de apreciação desta questão.

Revelando-se que a falta de apuramento de tais factos resulta da omissão de diligências que se impunha realizar por parte do tribunal "a quo", a sentença sindicada padece de défice instrutório.

Termos em que se impõe revogar, a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual com vista ao apuramento designadamente da factualidade indicada, que se mostra indispensável para a necessária para a aplicação do direito (- artigos 682º nº3, e 683º, n.º 1, ambos do novo Código de Processo Civil) assim se concedendo provimento ao recurso.

Preparando a decisão formulamos a seguinte proposição:

Tendo a 1ª instância decidido as questões de direito suscitadas pela sociedade impugnante sem antes estabelecer a precisa situação de facto subjacente, é de determinar a ampliação da matéria de facto, uma vez que o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carece de poderes de cognição em sede de matéria facto.

4- DECISÃO:

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Prazo de prescrição. Novas causas suspensivas da prescrição.

Sumário:

I — Para determinar o prazo de prescrição, aplicável no caso de sucessão de regimes legais há que ponderar o disposto no artigo 297.º do Código Civil.

II — O fundamento jurídico da aplicação das novas causas suspensivas ou interruptivas da prescrição a relações jurídicas tributárias formadas anteriormente, que subsistam no momento em que as novas leis entram em vigor, radica na primeira parte do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

III — No caso dos autos a decisão recorrida não ponderou a existência de um facto suspensivo que a lei nova (Lei Geral Tributária) previa à data no seu artigo 49.º, n.º 3, na redacção dada pela Lei n.º 15/2001 de 05/06 a saber: a suspensão do processo executivo em 08/11/2001 em virtude de ter sido prestado reforço de garantia.

IV — Este facto tem relevância autónoma a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição nos termos do mencionado artigo 49.º n.º 3 da LGT. Esta suspensão mantém-se, uma vez que a garantia em causa não obstante ter sido declarada a sua caducidade opera como consequência a manutenção da suspensão da execução fiscal

e porque não há ainda decisão definitiva ou passada em julgado que tenha posto termo ao contencioso suscitado pela impugnante ora recorrida.

Processo n.º 341/12-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A……., S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A…… SA, melhor identificada nos autos, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 111º do Código do IRC e 23º e 123º seguintes do Código de Processo Tributário (CPT), impugnar judicialmente a liquidação adicional n.º 8310023413, relativa a IRC do ano de 1990, no montante de 2.343.967$00 (€11.691,66), com fundamento, em síntese, em vício de forma por falta de fundamentação e vício de violação de lei, por deficiente enquadramento legal do cálculo da matéria colectável apurada pela impugnante.

Por sentença de 9 de Julho de 2010, o Tribunal Tributário de Lisboa, entendendo verificar-se a prescrição da obrigação tributária em questão, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Reagiu a recorrente, Fazenda Pública interpondo o presente recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que se declarou incompetente em razão da hierarquia, julgando competente este Supremo Tribunal Administrativo, para onde os autos foram remetidos. As alegações de recurso integram as seguintes **conclusões:**

I. Apesar da iniciativa da apreciação oficiosa da prescrição não se conter nos fundamentos da impugnação, a sua natureza de excepção peremptória e de conhecimento oficioso por poder configurar questão prejudicial para as outras questões seguintes (art.º 660.º n.º 2, do CPC), impôs a sua apreciação prioritária pela Mma. Juíza *a quo*.

II. Os autos respeitam a liquidação adicional de lRC de 1990 e a Mmª Juíza *a quo* proferiu decisão no sentido de que ao caso *sub judice* se aplicará o art.º 34º do CPT, por ser a face desta norma que o prazo de prescrição se completa primeiro.

III. Em 05/04/1994 foi instaurada a impugnação judicial e em 19/05/1994 foi instaurada execução fiscal, sendo que a ambas o n.º 3 do art.º 34.º do CPT atribui efeito interruptivo.

IV. O processo de impugnação judicial não teve qualquer movimentação desde 08/05/1997, e por mais de um ano, por isso, considerou também a douta sentença que a partir de 09/05/1998 não ocorreram "quaisquer outros factos susceptíveis de, em concreto, interromper ou suspender prazo prescricional em curso" pelo que "a prescrição ocorreu já, mais concretamente, e salvo erro de contagem, em 2-8-2005".

V. Assim, a partir de 09/05/1998 (data em que se completou mais de um ano sem que o processo tivesse tramitação) cessou o efeito interruptivo, derivado da impugnação judicial, contando-se para a prescrição o período que tinha decorrido anteriormente (de 01/01/1991, data da entrada em vigor do CPT, até 05/04/1994, data da instauração do processo de impugnação judicial) e o período posterior àquela data de 09/05/1998.

VI. O impugnante, já na vigência da LGT, pediu a manutenção da suspensão do processo de execução fiscal até à decisão da impugnação, apresentando, em 08/11/2001, um reforço da garantia prestada.

VII. Tendo por base o n.º 2 do art.º 12.º do Código Civil: "*a lei nova é competente para regular a extinção das situações jurídicas cujo processo extintivo ainda não estava concluso no momento da sua entrada em vigor*".

VIII. Em nosso entender, e ao invés do que sustenta a decisão recorrida, não há que aplicar em bloco as causas de interrupção e suspensão da prescrição, logo, o regime da LGT é aplicável às situações em que estava em curso o prazo de prescrição.

IX. Daí que, nos termos do disposto nos artigos 49º, n.º 3 da LGT e 169.º do CPPT, aceite garantia bancária, e tendo o processo de execução fiscal ficado, por isso, suspenso, o prazo de prescrição também ficou suspenso, o que determina que o prazo de prescrição ainda não decorreu e havia que apreciar de mérito da impugnação.

X. Ao apresentar o pedido de suspensão do processo de execução fiscal, através da prestação da garantia bancária, o executado está a impedir que a Administração Fiscal cobre os seus créditos.

XI. Enquanto o credor não puder, livremente, exigir o seu crédito, por imposição legal determinada pela suspensão do processo executivo, a prescrição não pode correr.

XII. A prescrição em geral assenta em razões de segurança e certeza jurídicas, a par da sanção pela inércia do credor que negligencia a promoção da cobrança efectiva do seu crédito.

XIII. Ora, sendo o crédito tributário, por natureza e por definição legal, indisponível, na prescrição de dívidas tributárias, a inércia do credor é meramente residual e excepcional.

XIV. Assim, a suspensão do processo de execução fiscal, motivada por uma das causas previstas nos art.ºs 52.º da LGT e 169.º do CPPT, tem como consequência a suspensão do curso da prescrição, nos termos do art.º 49.º, n.º 4 (n.º 3 ao tempo dos factos) da LGT.

XV. Ora, é entendimento da Representação da Fazenda Pública que o devedor que impugne a legalidade da liquidação, suspende o curso da prescrição, mas, essa suspensão em nada o prejudica, posto que a sua pretensão seja materialmente fundada e conduza à anulação da liquidação impugnada.

XVI. O prejuízo sofrido pelo impugnante, com as delongas do processo, nos casos em que tenha havido prestação de garantia, será ressarcido pela via da indemnização prevista no art.º 53º da LGT, o que não sucederá se o fundo da questão submetida a julgamento não for apreciado.

XVII. Por seu turno, o credor, impedido de prosseguir a cobrança da dívida enquanto se mantiver a causa de suspensão da execução, vê garantido o efectivo direito à cobrança, nos casos em que a legalidade da liquidação for reafirmada pelo Tribunal.

XVIII. Parece ser esta a interpretação mais consentânea com o espírito da lei e tendo em vista a unidade do sistema jurídico.

XIX. Mais, como se pode ler no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05/05/2010, proferido no Processo n.º 0140/10, disponível em www.dgsi.pt, "*(...) a dívida não pode considerar-se prescrita, até porque foi a recorrida que, ao pedir a suspensão do processo de execução fiscal nos termos legais, acabou por impedir que o prazo de prescrição corresse a seu favor*".

XX. Pelo que, decidindo como foi efectivamente decidido, é convencimento da Fazenda Pública que a douta sentença incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciando este em errada interpretação e aplicação das normas legais já citadas e da *ratio legis* que as fundamentam, violando o disposto no art.º 48.º da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável em conjugação com o art.º 12.º do Código Civil (*ex vi* do artº 2.º - alínea d), da LGT), devendo por esse motivo ser anulada e substituída por outra que aprecie o mérito da impugnação.

Termos em que, com o sempre mui douto suprimento de V. Exªs., deverá o presente recurso ser julgado procedente anulando-se a douta decisão em apreço, com as legais consequências, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

"PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

Invoca o recorrente, representante da Fazenda Pública, várias questões de direito, de aplicação da lei no tempo, nomeadamente, as seguintes relativas à prescrição de uma dívida de I.R.C. do ano de 1990:

- uma, decorrente da entrada em vigor da L.G.T., é relativa à lei aplicável quanto a prescrição de uma dívida de I.R.C. do ano de 1990, defendendo a aplicação do que quanto ao prazo resulta da nova lei no art. 48.º da L.G.T., aplicável por força do disposto no art. 12.º do C. Civil aplicável por força do art. 2.º alínea d) da L.G.T.;

- outra, é relativa à existência de uma causa de suspensão, nos termos do disposto nos arts. 49.º n.º 3 (ora n.º 4), 52.º n.º 1 da L.G.T. e 169.º do C.P.P.T., a qual se encontra prevista na nova lei e que terá impedido que o seu termo tenha já ocorrido.

Analisemos.

No que diz respeito às regras relativas ao prazo de prescrição como prazo de exigibilidade do imposto, afigura-se que as mesmas ainda são de sujeitar ao princípio da não aplicação retroactiva, sem prejuízo da aplicação imediata da lei nova quando se previr um prazo mais curto como foi o de 8 anos constante do dito art. 48.º da L.G.T..

Trata-se de matéria que, não obtendo cobertura directa no art. 12.º da L.G.T., pese embora este estar subordinado à epígrafe "*aplicação da lei tributária no tempo*", o que faz supor que todas as situações desse tipo aí fossem contempladas, é de admitir que se aplique em face do especificamente previsto no art. 297.º do C. Civil.

Afigura-se ainda que, se na pendência da impugnação veio a ser determinada a suspensão da execução, por prestação de garantia, nos termos previstos nos arts. 52.º e 169.º n.º 1 do C.P.P.T., é ainda de admitir tal.

E tal o que parece resultar de fls. 211, em que consta ter sido prestada uma garantia a 22-7-1994, a qual foi reforçada a 8/11/01, o que foi aceite, vindo a ser determinada a suspensão até à decisão da impugnação judicial, pelo que, sendo aplicável o dito art. 49º n.º 3 (ora n.º 4) da L.G.T..

Crê-se a esse respeito ser de aceitar a aplicação da nova lei, segundo as regras constantes do art. 12.º do C. Civil.

Aliás, não é de pôr em causa tal, pese embora a transmutação, face ao anteriormente previsto no art. 34.º n.º 3 do C.P.T., em que constava quanto a causas de interrupção terem um efeito que cessava "se o processo estiver parado por período superior a um ano", mas o que era aplicável apenas "por facto não imputável ao sujeito passivo".

Assim, vindo a ser considerada uma causa de suspensão da prescrição, designadamente, a de na pendência da impugnação vir a ser determinada a suspensão da execução, e não por qualquer forma, mas

por prestação de garantia, nos termos previstos nos arts. 52.º e 169.º n.º 1 do C.P.P.T., é de reconhecer que a prescrição não ocorreu, e encontrando-se a impugnação ainda pendente de decisão.

Concluindo, parece ser de decidir pela procedência do recurso, anulando-se o decidido".

Foram colhidos os vistos legais.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

Na 1ª Instância foram dados como assentes os seguintes factos:

A) A liquidação adicional impugnada nos presentes autos, com o n.º 8310023413, respeita a IRC do exercício de 1990, no montante de 2.343.967$00 (€11.691,66) (cfr. nota de liquidação e documento de cobrança, a fls. 12 e 13 dos autos);

B) Em 5-4-1994, a impugnante apresentou na Repartição de Finanças do 6º Bairro Fiscal de Lisboa a presente impugnação judicial da liquidação identificada na alínea antecedente (cfr. carimbo aposto na p.i., a fls. 2 dos autos);

C) Os presentes autos de impugnação judicial estiveram parados, por mais de um ano, a partir de 8-5-1997, a aguardar prolação de sentença (cfr. fls. 60 dos autos);

D) Para cobrança coerciva da dívida relativa à liquidação identificada em A) que antecede, a Repartição de Finanças do 6º Bairro Fiscal de Lisboa instaurou, em 19-5-1994, o processo de execução fiscal n.º 3123199401008501 (cfr. processo de execução fiscal apenso);

E) No qual não foi praticado qualquer acto após 22-7-1994, data do despacho que, em face da aceitação de garantia prestada pela executada, determinou a suspensão do processo até à decisão da presente impugnação judicial, até 8-11-2001, data do despacho que manteve a suspensão do processo, em face do reforço da garantia prestada (cfr. despacho, a fls. 25 do processo de execução fiscal apenso).

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, por entender que a lei aplicável para a definição do prazo de prescrição era o Código de Processo Tributário (CPT) tendo o prazo voltado a correr em 9-5-1998 (ressalvados, portanto, 4 anos, 1 mês e 4 dias de suspensão do prazo), e não tendo ocorrido quaisquer outros factos susceptíveis de, em concreto, interromper ou suspender o prazo prescricional em curso, entendendo que a prescrição ocorrera já, em 2-8-2005, data em que ainda não teria decorrido o prazo de 8 anos fixado pelo artigo 48º, n.º 1 da LGT, o qual, face ao estatuído no artigo 297º, n.º 1 do Código Civil, só se iniciaria a partir da data em que entrou em vigor essa Lei (1-1-1999, nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro).

Sendo que, a seu ver no caso concreto, nenhuma outra causa de interrupção ou suspensão do prazo prescricional deve ser considerada, designadamente a que resultaria da paragem do processo de execução fiscal, por mais de um ano, após a prestação de garantia, uma vez que tal facto não constitui causa interruptiva ou suspensiva da contagem do prazo prescricional, por a lei a não prever, num caso, como o dos autos, em que não foi aplicado o regime de prescrição contido na LGT, mas antes no CPT.

DECIDINDO NESTE STA

A questão de fundo que se levanta é a de saber se a obrigação tributária se mostra ou não prescrita. Destaca-se ainda que o que releva em termos de divergência entre a decisão do Tribunal *a quo,* por um lado e a recorrente, por outro e a que se impõe dar resposta, é saber se as causas de suspensão do prazo de prescrição previstas no artº 49º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, se aplicam ao caso *sub Judice,* ou não.

Vejamos:

No caso dos presentes autos está em causa a liquidação adicional de IRC relativa a 1990, e neste ano estava em vigor o CPCI, em cujo artº 27º se previa que a prescrição ocorreria no prazo de 20 anos.

Em 01/07/1991, entrou em vigor o CPT que previa o prazo de prescrição das obrigações tributárias de 10 anos. E, finalmente em 01/01/1999 entrou a vigorar a LGT que encurtou o prazo de prescrição para 8 anos.

Sucederam-se, pois, três regimes legais em matéria de prescrição:

- o do CPCI (artº 27º) vigente na data da liquidação adicional do IRC supra referido; - o do CPT (artº 34º), e o da LGT (artº 48º).

Sendo assim, é de aplicar o disposto no artº 297º, n.º 1 do Código Civil, que estabelece o seguinte:

Dispõe o n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil que*: «A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».*

Donde resulta que o prazo de prescrição de vinte anos previsto no CPCI apenas continuaria a ser aplicável à prescrição da dívida impugnada se à data da entrada em vigor do CPT (1 de Julho de 1991) faltassem, em concreto, menos de 10 anos para aquele prazo se completar o que manifestamente nunca podia suceder pois que o início do prazo de prescrição se começou a contar em 01/01/1991 ou seja apenas 6 meses antes.

Fica pois afastado o regime do CPCI havendo que definir se é de aplicar o prazo de 10 anos previsto no CPT ou o prazo de 8 anos previsto na LGT.

Resulta claro que o prazo de prescrição de dez anos previsto no CPT apenas continuaria a ser aplicável à prescrição da dívida impugnada se à data da entrada em vigor da LGT (1 de Janeiro de 1999) faltassem, em concreto, menos de oito anos para aquele prazo se completar.

Atentemos que: o prazo de dez anos previsto no CPT começou a correr no dia 1 de Janeiro de 1991 (início do ano civil seguinte àquele em que ocorreu o facto *tributário – cfr. o n.º 2 do artigo 34.º do CPT),* mas foi interrompido, em 5-4-1994, com a apresentação da presente impugnação judicial. E, porque vem provado que a impugnação judicial esteve parada por mais de um ano, a partir de 08/05/1997 a aguardar a prolação de sentença, o prazo interruptivo degenerou em suspensivo com efeitos a partir de 08/05/1998 fazendo com que seja de computar um primeiro período temporal que vai desde **01/01/1991 até à data da autuação da impugnação em 05/04/1994** e um segundo período temporal posterior a 08/05/1998.

Assim sendo só até à data da autuação da impugnação decorreram desde logo 3 anos quatro meses e 4 dias de prescrição ao abrigo do regime do CPT.

Tanto basta para que à data da entrada em vigor da LGT (01/01/1999) já faltassem menos de oito anos para a ocorrência da prescrição.

Assim sendo é de aplicar ao caso dos autos o prazo de prescrição de 10 anos previsto no CPT**, porque seria este o que se completaria primeiro**.

Este raciocínio assenta na consideração de que a determinação do prazo de prescrição a aplicar **faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei** sendo nesse momento, com indiferença sobre o que se pode vir a passar, que se determina se é de aplicar o prazo da lei nova ou o a lei antiga. Interessa pois apurar o tempo que falta, em abstracto, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição **que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova, só constatáveis a posteriori** (cf., na doutrina, Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª edição, pag. 92-94 e, na jurisprudência, entre muitos outros, Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 13.05.2009, recurso 240/09, de 13 de Janeiro de 2010, recurso 1148/09, de 27.06.2012, recurso 145/12, de 06.03.2013, recurso 208/13, de 28.03.2012, recurso 213/12, de 21.09.2013, recurso 1316/13, de 13.11.2013, recurso 171/13 e de 09.04.2014, recurso 367/14, todos in www.dgsi.pt)

Ou seja, se à data em que entrou em vigor a LGT (1 de Janeiro de 1999) faltavam como se disse menos de 8 anos para se completar o prazo prescricional contado nos termos do Código de Processo Tributário e atendendo às concretas causas interruptivas e suspensivas já verificadas, será esse o prazo aplicável.

Agora que está definido que o prazo de prescrição a considerar é o de 10 anos haverá que verificar em concreto se a prescrição já ocorreu. E, para isso já não podem ser desprezadas as concretas interrupções e suspensões do prazo desde que previstas na nova lei (LGT).

Pois que, uma coisa é **o prazo de prescrição**, sendo aplicável em caso de sucessão de regimes legais o disposto no artº 297º do Código Civil, **e outra são os factos interruptivos ou suspensivos da prescrição, aos quais se aplica a lei em vigor à data da sua ocorrência (dos factos),** conforme resulta do artº 12º do Código Civil e este Supremo Tribunal tem afirmado (v. os Acórdãos de 11.03.2009 - Processo n.º 01033/08 e 50/09 e de 06.11.2008 - Processo n.º 0828/08).

Deste modo, nada impede que se aplique **o prazo** (destaque nosso) de prescrição previsto no CPT e se possam considerar factos suspensivos ou interruptivos da prescrição previstos noutros diplomas. Tudo depende do momento em que tais factos ocorram e da lei vigente nesse momento. Assim se decidiu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 24.03.2010 – Processo n.º 01187/09 onde se exarou: *"a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, ex vi do disposto no artº 12º do Código Civil"*.

Assim sendo*,* as normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei antiga (vide nºs 1 e 3 do artº 49º da LGT) aplicam-se às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor (neste sentido o Ac. deste STA de 27/07/2011 tirado no rec.0710/11).

No nosso caso o facto tributário ocorreu em 1990, pelo que o início do prazo de prescrição, que se iniciaria em 01.01.1991, apenas se começa a contar em 01/07/1991 (data de entrada em vigor do CPT o qual prevê o prazo de prescrição de 10 anos que em concreto é aquele que, como vimos, se deve aplicar no caso dos autos por atenção ao disposto no artº 297º do CPPT).

Ora, em 05.04.1994 foi instaurada impugnação judicial relativamente à dívida exequenda.

Atento o disposto no artº 34º do CPT, então em vigor, a impugnação judicial deduzida antes do prazo de prescrição se completar interrompeu-o, inutilizando para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente (cfr. o n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil). Mas vindo provado que a impugnação judicial esteve parada por mais de um ano, a partir de 08/05/1997 a aguardar a prolação de sentença, o prazo interruptivo degenerou em suspensivo com efeitos a partir de 08/05/1998 fazendo com que seja de computar um primeiro período temporal que vai desde 01/07/1991 até à data de instauração da

impugnação judicial em 05/04/1994 e um segundo período temporal posterior a 08/05/1998 até hoje a menos que outras causas interruptivas ou suspensivas previstas na nova lei (LGT) tenham levado à paralisação da contagem de tal prazo.

É que importa considerar o disposto no artº 12º do Código Civil, que estipula o seguinte:

«1 - A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

2 - Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.»

Como se escreveu no Ac. deste STA de 24/09/2014 tirado no rec. n.º 0935 disponível no site da DGSI *(...) Decorre, pois, do n.º 2 deste normativo que os efeitos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição hão-de ser determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem.*

Como esclarece Jorge Lopes de Sousa (Ob. citada, pags. 101 e 102.), «deste n.º 2 resulta que, quando a lei dispõe sobre os efeitos de factos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos. O que, obviamente, tem como corolário que os factos ocorridos na vigência da lei antiga tenham o efeito que ela lhes atribui.

Assim, uma vez determinado o quantitativo do prazo de prescrição (ou o prazo da lei nova ou o que decorreu mais o que falta à face da lei antiga) é a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrerem na sua vigência.

Relativamente aos factos instantâneos ou factos duradouros que se prolongam apenas na vigência de uma lei, a aplicação desta regra não tem problemas apreciáveis: se o facto, instantâneo ou duradouro ocorreu na que vigência da lei antiga é ela que determina os seus efeitos; se o facto ocorreu na vigência da lei nova tem os efeitos que esta lhe atribui.

O problema surge relativamente a factos duradouros que se iniciam na vigência de uma lei e se prolongam até depois da entrada em vigor de uma nova lei.

Neste caso de factos duradouros, a regra a aplicar será a mesma do n.º 2 do art. 12.º do CC, já que é ela que regula a aplicação no tempo das leis sobre os efeitos de factos (....)».

No caso subjudice a sentença recorrida considerou que as dívidas exequendas em causa prescreveram não obstante lhe ser aplicável o prazo de prescrição de 10 anos previsto no CPT baseada na seguinte fundamentação que se destaca.

O prazo de prescrição da dívida tributária iniciou-se no dia 1-7-1991.

Mas foi interrompido, em 5-4-1994, com a apresentação da presente impugnação judicial.

Em 19-5-1994, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3123199401008501, do Serviço de Finanças de Lisboa 6, facto também ele com potencial interruptivo do prazo prescricional.

Porém, achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum dos factos com potencial interruptivo, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido. (neste sentido, cfr. Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-10-2007, proferido no Processo n.º 244/07, disponível em www.dgsi.pt).

Quanto aos presentes autos de impugnação judicial, estiveram os mesmos parados desde 8-5-1997, e por mais de um ano, a aguardar prolação de sentença, facto, obviamente, não imputável à impugnante.

Assim, por força do disposto no artigo 34º, n.º 3 do CPT, cessou o efeito interruptivo decorrente da instauração daquele processo - o qual degenerou em simples suspensão - retomando-se a contagem do prazo prescricional, a partir de 9-5-1998, havendo que somar o período decorrido até à data da autuação da impugnação judicial, único facto interruptivo.

Procedendo ao cômputo final do prazo de prescrição por aplicação conjugada das disposições legais citadas, verifica-se que à data da apresentação da impugnação judicial (5-4-1994) tinham decorrido 2 anos, 9 meses e 4 dias do prazo de prescrição, faltando, assim, 7 anos, 2 meses e 26 dias para a mesma se consumar, pelo que, tendo o prazo voltado a correr em 9-5-1998 (ressalvados, portanto, 4 anos, 1 mês e 4 dias de suspensão do prazo), e não tendo ocorrido quaisquer outros factos susceptíveis de, em concreto, interromper ou suspender o prazo prescricional em curso, constatamos que a prescrição ocorreu já, mais concretamente, e salvo erro de contagem, em 2-8-2005.

Data em que ainda não teria decorrido o prazo de 8 anos fixado pelo artigo 48º, n.º 1 da LGT, o qual, face ao estatuído no artigo 297º, n.º 1 do Código Civil, só se iniciaria a partir da data em que entrou em vigor essa Lei (1-1-1999, nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro).

Sendo que, no caso concreto, nenhuma outra causa de interrupção ou suspensão do prazo prescricional deve ser considerada, designadamente a que resultaria da paragem do processo de execução fiscal, por mais de um ano, após a prestação de garantia, uma vez que tal facto não constitui causa interruptiva ou suspensiva da contagem do prazo prescricional, por a lei a não prever, num caso, como o dos autos,

em que não foi aplicado o regime de prescrição contido na LGT, mas antes no CPT, pelas razões atrás descritas (cfr., neste sentido, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 31-1-2007, proferido no Processo n.º 1086/06, e do Tribunal Central Administrativo Sul de 17-2-2009, proferido no Recurso n.º 2572/08, ambos integralmente disponíveis em www.dgsi.pt).

Assim se verifica a prescrição da obrigação tributária do IRC impugnado e pretendido anular na presente impugnação judicial.

Quid Juris?

Considerando o facto duradouro que é a suspensão do processo executivo fiscal por ter sido prestada garantia o qual não era causa interruptiva no âmbito do CPT mais uma vez nos permitimos citar o ac. deste STA de 24/09/2014 onde se expressou:

(…) Efectivamente, e como atrás já se referiu, o fundamento jurídico da aplicação das novas causas suspensivas ou interruptivas da prescrição a relações jurídicas tributárias formadas anteriormente, que subsistam no momento em que as novas leis entram em vigor, radica na primeira parte do n.º 2 do artº 12º do Código Civil, do qual resulta que os efeitos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição hão-de ser determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem e não na 2ª parte do mesmo normativo, que estabelece que «quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.»

E isto **porque as normas que criam causas de suspensão ou interrupção da prescrição** dispõem sobre a extinção da relação jurídica tributária e não sobre o seu conteúdo, pois não determinam o regime de qualquer dos elementos que a compõem, elencados na Lei Geral Tributária (art. 30º, n.º 1), a saber, o crédito e a dívida tributários; o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; o direito a juros compensatórios; o direito a juros indemnizatórios (Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição, Áreas Editora, vol. III, pag. 270, nota 1.).

Pese embora o exposto, e se se concluiu, tal como o recorrente, que <u>as normas que dispõem sobre as causas de suspensão ou de interrupção do prazo de prescrição não são normas que estatuam sobre o conteúdo ou efeitos da relação jurídico-tributária,</u> **<u>(sublinhado nosso)</u>** tal não significa que se subscreva a conclusão a que o mesmo chega no sentido de que tais normas, criando ex novo, eliminando ou alterando as causas de suspensão e de interrogação, são normas que dispõem sobre o prazo de prescrição.

Como já ficou dito o texto do artigo 297º do Código Civil e a respectiva epígrafe revelam que se teve em vista apenas as leis que alteram prazos e não as que alteram os efeitos das causas interruptivas ou suspensivas da prescrição.

As normas que dispõem sobre as causas de suspensão ou de interrupção do prazo de prescrição não são, assim, normas que estatuam sobre o conteúdo da relação jurídico-tributária ou normas sobre prazos mas sim normas que dispõem sobre os efeitos (interruptivos os suspensivos) de determinados factos – citação, reclamação, recurso hierárquico. Impugnação, pedido de revisão oficiosa da liquidação do imposto, pagamento em prestações legalmente autorizadas – e que por isso só se aplicam aos factos novos (artº 12º, n.º 2, 1ª parte do Código Civil)

Vejamos então se a lei nova (LGT) contém alguma norma sobre causa de suspensão ou interrupção do prazo de prescrição que deva ser considerada.

Constata-se que a decisão recorrida não ponderou a existência de um facto suspensivo que a lei nova (Lei Geral Tributária) previa à data no seu artº 49º, n.º 3, na redacção dada pela Lei 15/2001 de 05/06 a saber: **a suspensão do processo executivo em 08/11/2001 em virtude de ter sido prestada garantia.**

Qual a consequência?

A consequência é a de que tendo degenerado o prazo de interrupção em suspensivo por força da paragem do processo de impugnação por mais de um ano e havendo que considerar os dois períodos temporais para a contagem do prazo prescricional. O período temporal que vai desde 01/07/1991 até à data de 05.04.1994 e um segundo período temporal posterior a 08/05/1998 até hoje, a menos que outras causas interruptivas ou suspensivas previstas na nova lei (LGT) tenham levado à paralisação da contagem de tal prazo e, tal sucedeu efectivamente com o reforço da garantia bancária em 08/11/2001 pois na data em que foi prestado já existia a norma do artº 49º n.º 3 da LGT na redacção da lei 15/2001 de 05/06 que dispunha: "*O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso*. Esta suspensão determina, por sua vez, a suspensão do próprio prazo de prescrição que esteja em curso como sucede na situação dos autos. Assim a cessação do efeito interruptivo decorrente da paragem do processo de impugnação por mais de um ano, (efeito que degenerou em suspensivo) acaba por ter os seus efeitos limitados no que respeita ao computo do prazo de prescrição decorrido, devido à relevância autónoma do facto ocorrido na vigência da LGT (reforço da garantia bancária determinativo da suspensão da execução) a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição nos termos do mencionado artº 49º n.º 3 da LGT. Esta suspensão mantém-se, uma vez que a garantia em causa não obstante ter sido declarada a sua caducidade opera como consequência a manutenção

da suspensão da execução fiscal e porque não há ainda decisão definitiva ou passada em julgado que tenha posto termo ao contencioso suscitado pela impugnante ora recorrida.

Assim sendo, no caso em apreço o prazo de prescrição da obrigação tributária não corre desde 08/11/2001 e por isso a obrigação tributária não obstante o tempo decorrido não se encontra prescrita como muito bem alega a recorrente Fazenda Pública sendo certo que decorreram apenas 6 anos três meses e 4 dias ou seja menos de 10 anos que é o prazo prescricional aplicável aos tributos em causa nos autos.

Nestas circunstâncias a instância não podia ter sido extinta por inutilidade superveniente da lide impondo-se a revogação da decisão que assim julgou devendo os autos baixar ao tribunal de 1ª Instância para conhecimento de fundo se outras questões prévias a tal não obstarem.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e determinando a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para prosseguimento da ulterior tramitação da impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Dulce Neto.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Objecto do recurso. Questão nova.

Sumário:

I — Os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre.

II — Se o recorrente não ataca a sentença que julgou procedente a excepção de erro na forma do processo e se limita a invocar a prescrição da dívida exequenda, apesar de se tratar de questão de conhecimento oficioso, este Tribunal não pode dela conhecer, pois que o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado.

Processo n.º 1091/14-30.
Recorrente: A……, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem A……, S.A., recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que parcialmente improcedente a oposição judicial deduzida na execução fiscal n.º 3107200401004905, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC, relativa aos exercícios de 1998 e 2001, no valor de €1.859.969,39 e acrescido, no total de €226.992,65.

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

«36. Ao tribunal ad quem é sempre lícita a apreciação de qualquer questão de conhecimento oficioso ainda que esta não tenha sido decidida ou sequer colocada na instância recorrida.

37. Ou seja, apesar desta questão especifica constituir questão nova – já que não foi suscitada perante o Tribunal a quo, não pode deixar de ser apreciada pelo Tribunal ad quem já que se trata de matéria de conhecimento oficioso (cfr. artigo 175º do CPPT).

38. Estando em causa nos presentes autos uma dívida respeitante a IRC de 1998, o prazo de prescrição era de 10 anos (n.º 1 do artigo 34.º do Código do Processo Tributário - CPT) pelo que o início da contagem do mesmo é fixado em 1 de Janeiro de 1999.

39. Entende a ora Recorrente que o regime previsto no CPT deverá ser o aplicável ao caso concreto, ao invés da aplicação de dois regimes diversos — CPT e Lei Geral Tributária ("LGT").

40. Considerando as circunstâncias em que esteve envolvida a dívida em causa nos presentes autos, terá de se considerar a apresentação de uma Reclamação Graciosa em 27 de Outubro de 2003

contra o acto de liquidação n.º 6420000465 (onde está incluído a quantia exequenda) pelo que nesta data e atento o disposto no n.º 3 do artigo 34.º do CPT, foi o prazo de prescrição interrompido.

41. Apesar de ter sido instaurado um processo de execução fiscal, tal apenas ocorreu em Julho de 2004, e o mesmo se dizendo do Recurso Hierárquico, o qual apenas foi apresentado em 30 de Novembro de 2005, pelo que o facto interruptivo relevante e único atendível é aquele que ocorreu em primeiro lugar, ou seja, a Reclamação Graciosa.

42. Verifica-se, assim, que com a apresentação da Reclamação Graciosa, a contagem do prazo de prescrição foi interrompida, pelo que o prazo de 10 anos contar-se-ia não a partir de 1 de Janeiro de 1999, mas sim a partir de 27 de Outubro de 2003.

43. No entanto, considerando que a Reclamação Graciosa esteve parado por mais de um ano, por facto não imputável à Recorrente, cessou o efeito interruptivo no momento em que se perfez um ano de paragem do processo (28 de Outubro de 2004) tendo que somar-se o tempo decorrido após esta data com o que decorreu até à data de autuação.

44. Pelo que o prazo de prescrição da dívida de IRC em causa terá prescrito em 1 de Janeiro de 2010.

45. Em suma, as normas que regulam as causas suspensivas ou interruptivas da prescrição têm um sentido "garantístico" dos sujeitos passivos estando submetidas ao princípio da reserva absoluta da lei formal e à proibição da retroactividade dos impostos.

46. Pois que as causas de interrupção ou suspensão da prescrição da respectiva obrigação tributária são as previstas na lei no momento em que o facto tributário se gerou.

47. A aplicação de normas sucessivas implicaria uma retroactividade, com violação do disposto no artigo 103.º da CRP.

Nestes termos, e nos demais de direito aplicáveis, deve o presente Recurso ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, deverá a sentença recorrida ser revogada e substituída por sentença que reconheça a prescrição invocada com as devidas consequências legais.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto pronuncia-se no sentido do não conhecimento da alegada prescrição em face das limitações quanto aos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, que conhece apenas de direito, sendo que o conhecimento da prescrição no caso implicava a averiguação de matéria de não apurada nos autos.

4 – A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

5 - O recurso foi interposto no Tribunal Central Administrativo Sul.

Este por decisão sumária constante de fls. 215 e segs. dos autos, veio a declarar-se incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e declarou competente, para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

a) A 03/01/2003 foi emitida guia de pagamento n.º 82000362230 no valor de 163.792,956 (cfr. documento de fls. 44 dos autos);

b) Da guia de pagamento n.º 82000362230 lê-se (cfr. documento de fls. 44 dos autos):

"Número de Processo: Auto Denúncia"; "Número de liquidação: S/liquidação", "Pag. nos termos Dec-Lei 248-A/2002 14/11".

c) Para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC relativo ao exercício de 1999 no valor de 3.576.497,176, foi instaurado o processo de execução fiscal 3107200401056107 (cfr. documentos de fls. 145 e 150 dos autos);

d) O pagamento a que se referem as alíneas a) e b) foi imputado ao IRC do ano de 1999, em cobrança coerciva no processo de execução fiscal identificado na alínea anterior (cfr. documento de fls. 145 dos autos);

e) A 19/02/2003 foi emitida a liquidação de IRC n.º 6420000465, referente ao exercício de 1998, apurando um valor a pagar de 1.509.411,99E (cfr. documento de fls. 36 dos autos);

f) A 28/05/2003 foi emitida a liquidação de IRC n. 08310010231, referente ao exercício de 1998, apurando um valor a pagar de 341.439,18 (cfr. documento de fls. 35 dos autos);

g) A 08/07/2003 foi emitida a liquidação de IRC n. 02310055195, referente ao exercício de 2001, apurando um valor a pagar de 9.118,22€ (cfr. documento de fls. 37 dos autos);

h) A 04/07/2003 foi apresentada Reclamação Graciosa pela oponente, do acto de liquidação n.º 6420000465 (cfr. documento 6 junto pela oponente, de fls. 39 dos autos);

i) A 27/10/2003 foi apresentada Reclamação Graciosa pela oponente, do acto de liquidação n.º 8310010231 (cfr. documento 6 junto pela oponente, de fls. 38 dos autos);

j) A 03/12/2003 foi apresentada Reclamação Graciosa pela oponente, do acto de liquidação n.º 2310055195, relativo ao exercício de 2001 (cfr. documento de fls. 54 dos autos);

k) A 19/03/2004 foi deferida a reclamação graciosa da liquidação de IRC n.º 2310055195, respeitante ao exercício de 2001 (cfr. documento de fl. 41 e seguintes dos autos);

l) A 26/07/2004, a oponente foi citada do processo de execução fiscal n.º 3107200401004905 (cfr. documento n.º 1 junto pela oponente, de fls. 24 dos autos);

m) Do documento de citação lê-se (cfr. documento n.º 1 junto pela oponente, de fls. 24 dos autos):

Processo	Proveniência	N.º Cert.	Tributo	Qta exequenda	Acrescido
3107200401004905	IR				226.992,65
		174736	IRC	1.509.411,99	
		174747	IRC	341.439,18	
		174749	IRC	9.118,22	
			Total	1.859.969,39	226.992,65

n) Da certidão de dívida n.º 2003/174736 consta (cfr. documento a fls. 25 dos autos):

ID. Doc Origem	Período Trib.	Tributo	Tipo	Qta exequenda
20036420000465	1998	IRC	I/(...)	1.051.460,10
20036420000465	1998	IRC	Jur (...)	457.951,89
Total				1.509.411,99

o) Da certidão de dívida n.º 2003/174747 consta (cfr. documento a fls. 26 dos autos):

ID. Doc Origem	Período Trib.	Tributo	Tipo	Qta exequenda
20038310010231	1998	IRC	I/(...)	341.439,18
Total				341.439,18

p) Da certidão de dívida n.º 2003/174749 consta (cfr. documento a fls. 27 dos autos):

ID. Doc Origem	Período Trib.	Tributo	Tipo	Qta exequenda
20032310055195	2001	IRC	I/(...)	1.496,38
20032310055195	2001	IRC	Jur (...)	7.621,84
Total				9.118,22

7. Do objecto do recurso:

Decorre da petição inicial e da recensão efectuada no relatório da sentença recorrida (fls. 169 e 173), que a recorrente deduziu oposição à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança de dívidas de IRC invocando, em síntese o pagamento parcial da dívida de IRC relativa ao exercício de 1998 e o deferimento da reclamação graciosa que incidiu sobre a liquidação relativa ao exercício de 2001.

E foi apenas sobre estas questões que se pronunciou a decisão recorrida considerando, por um lado, improcedente a oposição quanto à dívida de IRC relativa ao exercício de 1998, porquanto o pagamento efectuado pela oponente havia sido imputado ao IRC de 1999, e julgando, por outro lado, procedente a oposição relativa à dívida de IRC relativa ao exercício de 2001, por considerar provado o fundamento invocado – anulação da dívida exequenda (artº 204º, n.º 1, alínea f) do CPPT).

Sucede que, como se constata da sua alegação de recurso e das conclusões que a encerram, que delimitam o respectivo objecto, a recorrente olvida por completo este julgamento e não ataca esta fundamentação da sentença recorrida, limitando-se a alegar a prescrição da dívida exequenda, o que não tinha feito no requerimento inicial de oposição, não atacando também a decisão recorrida pelo facto de não ter conhecido da prescrição.

Com efeito mostram os autos que a recorrente não suscitou na petição inicial a questão da prescrição da dívida exequenda, nem tal questão foi, por qualquer forma, abordada na sentença sob censura, nesta não se contendo, por isso mesmo qualquer pronúncia sobre ela.

Vale isto por dizer que se está, assim, perante o que tecnicamente se designa por "questão nova".

E questão nova porque veio pela primeira vez ao processo na alegação de recurso, mostrando-se, até aí, em absoluto ausente do processo, não tendo sido suscitada na petição e não tendo, por isso, sido apreciada na sentença.

Ora, como é jurisprudência uniforme, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova ([1])

Tem-se, assim, como assente que os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre – Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, pag. 147, Cardona Ferreira, Guia dos Recursos em Processo Civil, pag. 187, Armindo Ribeiro Mendes, Recursos em Processo Civil, Reforma de 2007, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, págs.80-81.

No caso em apreço, para impugnar eficazmente, em recurso jurisdicional, a decisão em que se entendeu julgar improcedente a oposição por não verificação de um dos fundamentos invocados (pagamento parcial da dívida exequenda), a recorrente haveria de atacar a sentença quanto a este fundamento.

Se não o faz, como não fez, não pode o tribunal de recurso alterar aquela decisão quanto ao nela decidido sobre tal matéria, já que o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado.

Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de qualquer outra questão suscitada, ainda que do conhecimento oficioso, como é o caso da prescrição ([2]).

Ou seja, não dirigindo o recorrente um ataque directo à sentença recorrida, fica o Tribunal de recurso impedido de conhecer do mesmo recurso por ocorrer caso julgado relativamente às questões decididas – cf. neste sentido Acórdãos desta Secção de 29.10.2014, recurso 833/14, de 01.10.2014, recursos 838/14 e 466/14, de 15/05/2013, recurso n.º 0508/13, de 13.11.2013, recurso 1020/13, de 28.11.2012, recurso 598/12, de 24.10.2012, recurso 696/12, de 17.10.2012, recurso 583/12, de 14.04.2010, recurso 677/09, de 14.10.2009, recurso 492/09, e de 11.05.2005, recurso 1166/04, todos in www.dgsi.pt.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Isabel Marques da Silva.*

([1]) Cf. entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 27.06.2012, recurso 218/12, de 25.01.2012, recurso 12/12, de 23.02.2012, recurso 1153/11, de 11.05.2011, recurso 4/11, de 1.07.2009, recurso 590/09, 04.12.2008, rec. 840/08, de 30.10.08, rec.112/07, de 2.06.2004, recurso 47978 (Pleno), de 29.11.1995, recurso 19369 e do Supremo Tribunal de Justiça, recurso 259/06.0TBMAC.E1.S1, todos in www.dgsi.pt.

([2]) Note-se que nada impede que a recorrente suscite a questão da prescrição no âmbito do processo de execução fiscal, podendo recorrer para o Tribunal Tributário de eventual decisão que lhe indefira essa pretensão.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Despacho de indeferimento. Dispensa de prestação de garantia. Dispensa de audiência.

Sumário:

Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia — ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato predominantemente processual — é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT.

Processo n.º 1314/14-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: IFAP — Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., SA., inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) datada 15 de Setembro de 2014, que julgou totalmente improcedente a reclamação contra a decisão do Director de Finanças de Viseu, de 20 de Agosto de 2013, proferida no âmbito do processo de execução fiscal n.º 270420060101149, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão do processo executivo que contra si foi movido pelo IFAP – Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. O presente processo respeita a uma reclamação apresentada pela A…… contra o indeferimento, por parte do Serviço de Finanças de Tondela, de um pedido de dispensa de prestação de garantia em que não foi realizada a audição do contribuinte, prévia a esse indeferimento, em violação do disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012 que é transcrito na sentença recorrida acompanha a corrente que qualifica o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um acto de natureza administrativa - cf., em particular, página 24 sentença aqui posta em crise.

C. Consubstanciando a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia um acto administrativo em matéria tributária e, como tal, sujeito ao regime previsto na LGT para os procedimentos tributários (e, em particular, ao princípio da participação contido no artigo 60.º do mesmo diploma), não se pode aventar, no modesto entendimento da A……, a possibilidade da sua não observância ou simples dispensa, como acabou por concluir o Tribunal *a quo*.

D. Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audição prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (*in casu*, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado *ad hoc* (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audição prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

E. A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico-tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete-aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2.º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

F. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audição prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal - como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia - seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final – cf. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT-, sendo que os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60.º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audição prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G. Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição fundamentada afastará a audição prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audição prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audição prévia, que o legislador fiscal manifestamente não consagrou.

H. Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia - no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da

decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «*não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de actos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão.*» - cf. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, *op cit*.

I. Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento, que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal *a quo* (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audição prévia do contribuinte ou por precludir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «*a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça*» - cf. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 26 da sentença recorrida.

K. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audição prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L. Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170.º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «*prova documental necessária*», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa.

M. São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

N. A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá - e muitas vezes, apenas poderá - ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental - em especial tratando-se de prova de um facto negativo -, pelo que não deverá vingar o entendimento de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenhe já a função de audição prévia do contribuinte ou precluda automaticamente a necessidade de realização dessa audição prévia, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45º do CPPT.

O. O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, sobre as mesmas se pronunciar.

P. Esta é a solução que se impõe no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária e, bem assim, a solução que mais se coaduna com o preceituado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e no artigo 45.º do CPPT.

Q. No caso concreto dos autos, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audição prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A…….. em 15 de Março de 2013 (cf. ponto 12 da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício de 4 de Outubro de 2013, volvido mais de meio ano sobre a respectiva apresentação (cf. ponto 17 dos factos provados).

R. Se a lei prevê um prazo que, na prática, é meramente ordenador ou disciplinador, e que, no caso dos autos (que é o que aqui nos interessa) foi largamente incumprido, não se aceita que se retire a conclusão de que, *in casu*, a atribuição do carácter urgente que possibilita, na teoria acolhida na sentença recorrida, a dispensa da audição prévia com uma aplicação subsidiária do CPA encontre, sequer, justificação material.

S. Não se aceitando embora (conforme *supra* se fez notar) que o prazo estipulado na lei para a apreciação do pedido de dispensa justifique o afastamento do direito de audição prévia do contribuinte, não poderia, de qualquer modo, em face dos elementos de facto dos autos, ter sido decidido que não haveria lugar à audição prévia da A……. devido à urgência do procedimento, uma vez que o procedimento em causa demorou mais de meio ano a ser decidido!

T. Nos presentes autos, impunha-se determinar a anulação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição ilegal da audição prévia da A……., ao invés do que o Tribunal *a quo* decidiu, violando o disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Contra-alegou o recorrido IFAP, tendo concluído:

1ª Conforme se colhe dos autos de execução subjacente à Reclamação a que respeitam os presentes autos, a Certidão de Dívida emitida pelo Instituto (e com base na qual foi instaurada a execução fiscal n.º 2704200601011499 contra a Executada A…….) documenta a prática, pelo Instituto, de acto administrativo na acepção do artº 120º do CPA, resultando, de tal acto administrativo, dever ser prestada/paga pela A…….. ao Instituto a quantia nela liquidada.

2ª De acordo com o disposto no n.º 3 do artº 149º do CPA, o cumprimento das obrigações pecuniárias resultantes de actos administrativos podem ser exigidos pela Administração nos termos do artº 155º (do CPA) que, por sua vez, dispõe que quando por força de um ato administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário, o processo de execução fiscal regulado no CPPT, constituindo a certidão de dívida emitida pelo IFAP IP, título executivo para o efeito;

3ª A execução fiscal n.º 2704200601011499, subjacente à reclamação a que respeitam os presentes autos, foi instaurada pelo IFAP IP nos termos do disposto, conjugadamente, nos artºs 149º e 155º do CPA e no n.º 2 do artº 148º do CPPT, tendo em vista a efetiva execução do acto administrativo praticado pelo Instituto, documentado na Certidão de Dívida para o efeito emitida - a cobrança das quantias devidas pela A…… ao Instituto.

3ª Tendo a decisão reclamada a que respeitam os presentes autos, sido proferida pelo Chefe de Finanças no quadro da **tramitação processual** da execução fiscal subjacente à Reclamação a que respeitam os presentes autos, a verdade é que em parte alguma do regime processual que rege a tramitação (processual) de tal execução fiscal, constante dos artºs 148º a 278º do CPPT, se acha prescrita ou imposta a promoção de qualquer "audiência prévia" que devesse ser realizada antes da prática de qualquer acto processual na tramitação da execução, designadamente do acto que indefere o pedido de prestação de garantia com vista à **suspensão processual** da execução fiscal;

4ª De resto, tendo presente a circunstância de que se não encontram suspensos os efeitos do ato administrativo do Instituto a ser executado mediante a cobrança a ser efetuada na execução na execução fiscal n.º 2704200601011499, nem sequer se vê por que razão a **tramitação processual** da execução fiscal n.º 2704200601011499 devesse ser suspensa (com ou sem prestação e garantia);

5ª Bem andou, pois, o Tribunal *a quo* ao haver considerado que "*a Reclamante não tinha que ser notificada para exercer o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de garantia*", decidido pelo Chefe de Finanças no quadro da tramitação processual da execução fiscal subjacente na qual tal dispensa de prestação de garantia foram pedida, e, consequentemente, tendo julgado improcedente nessa parte a reclamação a que respeitam os presentes autos, não se vendo em que medida houvesse violado as normas constantes dos arts 60º da LGT ou do artº 45º do CPPT;

Termos em que deverão ser julgadas improcedentes todas as Conclusões extraídas pela Recorrente das suas Alegações e, por via de tal improcedência, também deverá ser negado provimento ao recurso, com as legais consequências, assim se fazendo **JUSTIÇA.**

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso e confirmação da sentença recorrida. No essencial o Ministério Público entende, no mesmo sentido da sentença recorrida, que no caso dos autos o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia não estava sujeito à audição prévia, pois havendo um prazo curto concedido à Administração Tributária para se pronunciar sobre o pedido, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artº 103º do CPA essa audição prévia está dispensada.

Cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

1. Em 11.1.2005 a Reclamante interpôs no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu ação administrativa especial do despacho do INGA que ordenou a reposição dos subsídios atribuídos no âmbito das "Restituições à Exportação", da campanha de 1998, tendo sido proferido acórdão em 14.6.2012 não transitado em julgado. - cfr. fls. 442/472 autos; factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções por consulta ao SITAF.

2. Em 20.10.2006 foi instaurado contra a Reclamante, no Serviço de Finanças de Tondela, o processo de execução fiscal n.º 27042006010114996, com vista à cobrança coerciva de dívidas ao

IFAP, (ex-INGA e IFADAP), relativas a reposição de subsídios atribuídos no âmbito das restituições às exportações de vinho, campanha de 1998, e juros de mora, tudo no valor total de € 92.460,01. - cfr. fls. 1/15 dos autos.

3. A Reclamante foi citada para a execução fiscal referida no ponto anterior em 30.10.2006. - cfr. fls. 16 dos autos.

4. A Reclamante apresentou oposição à execução fiscal referida em 2. *supra* em 28.11.2006, que correu termos neste Tribunal sob o número de processo 125/07.1BEVIS, tendo sido proferida sentença em 04.09.2012, não transitada em julgado. - cfr. fls. 473/484 dos autos; factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções por consulta ao SITAF.

5. Por ofício datado de 19.02.2010, a Reclamante foi notificada pelo Serviço de Finanças de Tondela para no prazo de 15 dias prestar garantia, com vista à suspensão do processo de execução fiscal no valor de € 119.181,26. - cfr. fls. 114 dos autos.

6. Em 9.3.2010 a Reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela pedido de dispensa de prestação de garantia, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, não tendo junto qualquer documento, alegando, em síntese, que a prestação de garantia lhe causará um prejuízo irreparável, pois:

a) O acesso ao crédito bancário encontra-se atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

b) A exigência de garantia bancária causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

c) A sua situação patrimonial debilitada não lhe permite obter garantias e com o crédito arruinado, não poderia recorrer a capitais alheios. - cfr. fls. 115/120 dos autos.

7. Em 19.3.2010 o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu projeto de decisão no sentido do indeferimento do pedido. - cfr. fls. 84 dos autos.

8. Notificada para o efeito, a Reclamante não exerceu o direito de audição. - cfr. fls. 85/86 dos autos.

9. Em 3.5.2010 o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu o seguinte despacho:

"*Uma vez que no decurso do prazo para o efeito a requerente não se manifestou, por qualquer forma, perante este Serviço de Finanças, de harmonia com o projeto de decisão acima referido, decido pelo indeferimento do pedido*". - cfr. fls. 87 dos autos.

10. A Reclamante foi notificada do despacho referido no ponto anterior.- cfr. fls. 88/89 dos autos.

11. Em 14.5.2010 a Reclamante remeteu, por via postal registada, reclamação do despacho de indeferimento atrás referido para o Serviço de Finanças de Tondela, que correu termos neste Tribunal sob o número de processo 251/10.0BEVIS, tendo sido proferida sentença em 19.02.2013, que já transitou em julgado. - cfr. fls. 90/103 e 232/244 dos autos; factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções por consulta ao SITAF.

12. Em 15.03.2013, a Reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela pedido de dispensa de prestação de garantia, juntando o balanço de 2011 e o balanço provisório de 2012, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido. - cfr. fls. 246/258 dos autos.

13. Em 26.03.2013 e 27.03.2013, a Reclamante apresentou um documento do Millennium BCP informando que não foi aprovada a garantia bancária no montante de € 119.181,26 euros e um documento da Caixa de Crédito Agrícola, informando que não foi aprovada a garantia bancária no montante de € 119.181,26 euros. - cfr. fls. 259/262 dos autos.

14. No dia 17.03.2013, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, no âmbito do processo de execução fiscal referido em 2., emitiu o seguinte despacho:

"*(...)*

2. Análise do Pedido

2.1 – De Facto

Em 20/10/2006 foi instaurado neste serviço de finanças o processo executivo acima indicado por dívida referente a "... subsídio atribuído no âmbito das Restituições à Exportação de Vinho, campanha de 1998…", de cujo crédito é credor o Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola, INGA contribuinte fiscal com o n.º 501.707.018, cuja quantia exequenda, na altura, com juros, ascendia a € 92.460,01.

A executada foi citada pessoalmente em 30/10/2006; vindo, depois de confirmada a dedução da Oposição à execução e que, nesta data se encontra averbada da fase de "Contestação" - a, requerer, em 15/03/2013, a dispensa de prestação de garantia.

Na Sequência da referida instauração, apresentou o requerimento em análise, solicitando a dispensa de prestação de garantia, com base nos seguintes fundamentos:

Que deduziu, oportunamente, oposição relativamente à liquidação que subjaz à instauração do presente processo de execução fiscal cujo processo pende no TAF de Viseu e aí é identificado pelo número 125/07.1BEVIS (cfr item 2 da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que está, presentemente em situação de manifesta falta de meios económicos para a prestação da garantia, bem assim como que, a eventual prestação da mesma, lhe acarreta um prejuízo irreparável (cfr. item 6 da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que o respectivo Activo Fixo Tangível "... é composto, por um lado, na sua maior parte, não por quaisquer bens que possam ser dados em garantia mas pelo valor da das benfeitorias realizadas pela A…….. no armazém de que não é proprietária,..." (Cfr. itens 13 e ss. da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que não dispõe de bens penhoráveis ou capacidade económico-financeira para a prestação da garantia necessária à suspensão dos presentes autos de execução, encontrando-se assim, na situação de "manifesta falta de meios económicos" prevista no n.º4 do artigo 52º da LGT, (cfr. item 32 da petição de dispensa de prestação de garantia); e

Que não é responsável pela insuficiência ou inexistência de bens para a prestação da garantia (cfr. itens 34 a 42 da petição de dispensa de prestação de garantia).

Junta, para o efeito e sob a designação de "Documento n.º 1", cópia/extracto do Balanço em 31 de Dezembro de 2011 da sociedade; Sob a designação de "Documento n.º 2", cópia/extracto do Balanço Provisório em 31 de Dezembro de 2012 da sociedade.

2.2 – De Direito

a) - A Fundamentação

O n.º 4 do artigo 52º da LGT estabelece que a dispensa de prestação de garantia depende da verificação dos seguintes pressupostos:

• Prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou,

• Manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis;

• Ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens.

Do requerimento de dispensa, não resulta, por um lado, a produção da prova de que a prestação de garantia seja motivadora de prejuízos irreparáveis nem, por outro a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da actuação empresarial ou da respectiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens, pressuposto este que ***tem necessariamente que ser demonstrado****, quer se verifique prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens.*

Em face das regras do ónus da prova previstas no artigo 74.º da LGT, incumbe a executada fazer prova de tais pressupostos.

Os documentos apresentados, traduzindo a situação contabilística da executada, indiciam a ausência/insuficiência de património da mesma, mas demonstram igualmente que tal insuficiência resulta da gestão da empresa, e não de uma qualquer causa que esteja na indisponibilidade da mesma ou da sua administração.

b) - O princípio da participação na formação das decisões enunciado no artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

O referido normativo da LGT regula as situações em que os contribuintes podem participar na formação das decisões que lhe digam respeito no âmbito do procedimento administrativo, razão pela qual vem inserido no Titulo III da LGT intitulado "Do Procedimento Administrativo".

O pedido em causa - dispensa da prestação da garantia - surge no âmbito do processo de execução fiscal, que possui natureza judicial por força do disposto no artigo 103º da LGT.

3. Conclusão

• A executada é parte legítima no presente petitório, solicitando a isenção dispensa de garantia nos termos do artigo 52º/4 da LGT e 170.º do CPPT.

• Resulta da prova documental apresentada que não se verifica o pressuposto essencial da ausência de responsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens, sendo que o ónus da prova recai sobre quem o invoque (nº 1 do artigo 74º da LGT), nomeadamente a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da actuação empresarial ou da respectiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens.

• Face ao preceituado pelo n.º 5 do artigo 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, atento o valor da dívida exequenda, a competência para a decisão a proferir sobre o presente pedido está cometida ao Ex.mo Senhor Director de Finanças de Viseu.

4. A proposta de Decisão

4.1-Face ao explanado, ***proponho o indeferimento da pretensão, com os fundamentos anteriormente referidos.***

4.2 - Remeta-se o processado à Direcção de Finanças de Viseu.

(...)".

- cfr. fls. 268/269 dos autos.

15. O Diretor de Finanças de Viseu, em 20.08.2013 emitiu o seguinte despacho:

"*Em face da informação prestada, indefiro o pedido de dispensa de prestação de garantia, por não se mostrarem preenchidos os pressupostos referidos no n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária*".

- cfr. fls. 271/274 dos autos.

16. A informação referida no artigo anterior, datada de 03.07.2013, com interesse para a causa, tinha o seguinte teor:

"*(...)*

IV-DA ANÁLISE DO PEDIDO

Nos termos do n.º 5 do artigo 170º do CPPT, a competência para decidir a dispensa de prestação de garantia no presente processo executivo é do Órgão Periférico Regional - Direcção de Finanças de Viseu.

Nos termos do n.º 4 do art. 52º da LGT, e tendo em conta o Oficio-Circulado de 60077 de 2010-07-29 da DSGCT, a concessão de dispensa prestação de garantia, para efeitos de suspensão da execução fiscal está dependente da verificação de um dos seguintes pressupostos:

1 - A prestação de garantia deve ser causa se um ***prejuízo irreparável*** *para o contribuinte;*

Ou

2 - ***Falta de meios económicos*** *para prestar garantia, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido;*

Verificando-se um destes pressupostos, é imperativo que o executado não seja responsável pela situação de insuficiência ou inexistência de bens.

O ónus da prova da verificação destes factos recai sobre o executado, nos termos do n.º 1 do art. 74º da LGT, conjugado com art. 342º do Código Civil, pelo que o requerimento de pedido de dispensa de garantia deve vir acompanhado de todos os elementos necessários para a sua apreciação e competente decisão, como aliás se encontra definido no n.º 3 do art. 170º do CPPT.

No caso em apreço, a requerente alega em primeiro lugar a falta de meios económicos para prestar garantia, para depois alegar o prejuízo irreparável que a prestação da garantia pode causar, tendo em conta, mais ou menos os mesmos argumentos, que podem ser resumidos da seguinte forma:

- Não possui bens imóveis;

- O activo tangível é insuficiente;

- Os poucos créditos sobre clientes que consegue cobrar são indispensáveis para a actividade da empresa;

- Apresenta um resultado líquido negativo no ano de 2010, 2011 e 2012;

- Não consegue obter garantia bancária e ainda que a conseguisse obter, enfraqueceria a sua posição perante a banca, impedindo definitivamente o seu acesso ao crédito ou encarecendo a sua remuneração de uma forma que arrastaria a requerente para uma situação de insolvência.

- Não é responsável pela insuficiência de património, uma vez que não qualquer venda do seu património.

Efectivamente, a sociedade não é proprietária de qualquer bem Imóvel e detém, apenas, um veículo automóvel em seu nome. No entanto, por consulta às últimas declarações Mod 22 de IRC apresentadas pela executada, podemos verificar que o seu volume de vendas dos últimos anos, tem um valor considerável (ano de 2010; € 383.678,96, ano de 2011: € 784.664,35, ano de 2012: € 463.041,00).

Tal volume de negócios, gera créditos consideráveis que a requerente diz serem de difícil cobrança, não apresentando, contudo, qualquer prova relativa à dificuldade da sua cobrança. No entanto, a consulta dos elementos ao dispor da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) permite chegar a uma conclusão inversa à da requerente.

Através da consulta do Anexo O - Mapa Recapitulativo de Clientes da Informação Empresarial Simplificada (IES) do ano de 2011 (IES do ano de 2012 ainda não foi entregue pela contribuinte à AT) (conforme print informático anexo a presente Informação ***- anexo 1****) podemos verificar que o valor das vendas para o cliente B…….. SA, NIPC: …… foi, em 2011, de €490.051,00. Tal volume de vendas permite concluir que a B…… foi, sem dúvida, um dos maiores clientes (senão o maior) da requerente durante o ano de 2011. Ora, tendo em conta que a B……. faz parte do grupo económico ao qual pertence a A……., e possui uma situação económica bastante favorável, parece-nos difícil concluir que estes créditos se revelem de cobrança muito difícil, como alega a requerente.*

Relativamente aos resultados líquidos negativos que a requerente vem apresentando, discriminados no quadro abaixo, ao contrário do que é invocado pela requerente, estes revelam um cenário que até pode ser considerado positivo, se tivermos em conta que, apesar do actual contexto de crise económica que vivemos desde, pelo menos, o ano de 2008, a A…… conseguiu ainda assim, diminuir os resultados negativos que vai apresentando ao longo destes últimos anos:

Ano	Resultado Líquido do Exercício
2009	– € 70.227,53
2010	– € 57.786,45
2011	– € 57.076,12
2012	– € 50.737,78

Ver anexos 2, 3, 4, 5 *– Print's informáticos do quadro 7 das Declarações Mod 22 de IRC*

Relativamente à garantia bancária, convém frisar que as possibilidades de prestação de uma garantia idónea, não se esgotam na garantia bancária. Tal como é referido na sentença de 24-05-2012, do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) proferida no Processo de Reclamação dos Actos do Chefe n.º 82/11.OBEVIS, referente ao indeferimento da dispensa de garantia com os mesmos fundamentos apresentado por outra empresa do grupo de sociedade à qual pertence a A……, "outras possibilidades existem, como a prestação de caução, seguro-caução, aval fiança, por parte de uma das sociedades do grupo de que faz parte a recorrente ou da constituição de hipoteca sobre o imobilizado também detido pelo grupo.".

Em face de tudo o que acima foi referido, parece-nos que os pressupostos de manifesta falta de meios económicos para prestar uma garantia de € 166.876,86 ou o prejuízo irreparável que a sua prestação pudesse causar não se podem considerar provados.

Mas mesmo que pudéssemos considerar provados um destes pressupostos é condição imperativa que a executada não seja responsável pela situação da falta ou insuficiência de bens, e que prova essa falta de culpa.

Neste ponto, a requerente afirma no ponto 39 da sua petição, que "o activo fixo tangível da A…….. se mantém constante há vários anos diminuindo anualmente apenas na sua componente líquida, por força das amortizações efectuadas anualmente", no entanto pela consulta às aplicações informáticas da AT (Histórico de Veículos), aos registos da Conservatória do Registo Automóvel e às IES de 2010 e 2011 (ver ***anexos 6 a 13***) apresentadas pela requerente, podemos verificar que a A…….. vendeu 5 veículos automóveis, a seguir discriminados:

Matrícula	Data Fim de Propriedade	Actual Proprietário
.....	2010-08-10	C… LDA, NIPC …
.....	2011-03-25	D…, NIF:…
.....	2010-08-10	C … LDA, NIPC: …
.....	2010-09-10	E … - NIF: …
.....	2011-08-12	F… - NIF: …

De notar que 2 destes veículos (…… e ……) foram vendidos a uma empresa pertencente ao mesmo grupo de sociedades da requerente.

Face a estes factos podemos concluir que, ao contrário do alegado pela requerente na sua petição, ocorreu, efectivamente, dissipação de património por parte da A……., pelo que nos parece que a requerente não prova a falta de culpa pela situação em que se encontra.

CONCLUSÃO

A concessão de isenção da prestação de garantia, nos casos em que exista manifesta falta de meios económicos ou que a sua prestação cause prejuízo irreparável, esta prevista no n.º 4 do art 52º da Lei Geral Tributaria (LGT), desde que a insuficiência ou inexistência de bens ***não seja da responsabilidade do executado****, factos estes que* ***têm que ser provados pelo executado****, que tem o ónus da prova (art. 74.º, n.º 1 da LGT e artº 342.º do Código Civil).*

No caso em apreço, analisado o requerimento e a prova documental apresentada, parece-me que a dispensa de prestação de garantia não pode ser concedida.

À consideração superior.

Viseu, 03 de Julho de 2013

……

- cfr. fls. 271/274 dos autos.

17. Por ofício enviado à Reclamante através de correio registado no dia 04.10.2013, foi notificada do despacho de indeferimento do pedido de dispensa de garantia referido em 15. e 16.- cfr. fls. 289 dos autos.

18. A presente Reclamação foi apresentada no Serviço de Finanças de Tondela no dia 17.10.2013, acompanhada por 3 documentos que aqui se reproduzem para todos os efeitos legais. - cfr. fls. 292/396 e registo colado no envelope de fls. 396 dos autos.

Mais se provou que:

19. A Reclamante apresentou a Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2012, que consta de fls. 329/386 que aqui se dá por integralmente reproduzido por uma questão de brevidade.

20. A Reclamante apresentou o balancete geral (acumulado até dezembro) - 2013, que consta de fls. 620/631 que aqui se dá por integralmente reproduzido por uma questão de brevidade.

21. Consta do balancete razão (acumulado até julho) - 2013, o seguinte:

A....., Lda. | Pág. 1/1

Balancete Razão (Acumulado até Julho) - 2013 Valores em EUR

DOCUMENTO N.º 2

Lançamento: <TODOS> Data Contab.: 15-10-2013

Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
11	Caixa	494.197,90	494.126,76	71,14	0,00
12	Depósitos à ordem	392.832,79	389.478,44	3.354,35	0,00
21	Clientes *	484.150,80	229.443,89	254.706,91	0,00
22	Fornecedores *	32.590,42	559.428,52	0,00	526.838,10
23	Pessoal	41.778,92	50.324,69	0,00	8.545,77
24	Estado e outros entes públicos *	122.015,24	116.771,70	5.243,54	0,00
25	Financiamentos obtidos	15.747,47	21.003,40	0,00	5.255,93
26	Accionistas/sócios	0,00	1.533,28	0,00	1.533,28
27	Outras contas a receber e a pagar	398.070,77	186.624,05	211.446,72	0,00
31	Compras	141.545,13	0,00	141.545,13	0,00
32	Mercadorias	19.386,58	0,00	19.386,58	0,00
41	Investimentos financeiros *	498,80	0,00	498,80	0,00
43	Activos fixos tangíveis	338.328,66	259.325,42	79.003,24	0,00
51	Capital *	0,00	200.000,00	0,00	200.000,00
53	Outros instrumentos de capital próprio*	0,00	540.000,00	0,00	540.000,00
55	Reservas	0,00	11.451,70	0,00	11.451,70
56	Resultados transitados	599.812,40	2.797,08	597.015,32	0,00
62	Fornecimentos e serviços externos	46.408,70	29.350,31	17.058,39	0,00
63	Gastos com o pessoal	70.135,11	4,34	70.130,77	0,00
68	Outros gastos e perdas	6.500,26	0,00	6.500,26	0,00
69	Gastos e perdas de financiamento	118,26	0,00	118,26	0,00
71	Vendas *	10.514,19	172.770,95	0,00	162.256,76
72	Prestações de serviços *	0,00	89,19	0,00	89,19
78	Outros rendimentos e ganhos	0,00	846,44	0,00	846,44
81	Resultado líquido do período	50.737,76	0,00	50.737,76	0,00
	Soma Líquida	3.265.370,16	3.265.370,16	1.456.817,17	1.456.817,17

- cfr. fls. 387 dos autos.

22. A rubrica de ativos fixos tangíveis do balanço da Reclamante no ano de 2010 tinha o valor de € 105.808,60, no ano de 2011 tinha o valor de € 90.626,53 e no ano de 2013 tinha o valor de € 79.003,24. – cfr. fls. 257 e 387 dos autos.

23. A rubrica de crédito sobre clientes tem o valor de € 254.706,91 - cfr. fls. 387 dos autos.

24. A Reclamante possui duas viaturas automóveis.

25. A Reclamante deve à fornecedora G……, Lda. o valor de € 605.000,00 da aqui Reclamante, a qual detém 99% do capital da aqui Reclamante.

26. A G……., Lda. pediu um reembolso do IVA de cerca de € 300.000,00 euros para dar de garantia ou compensação no processo de execução fiscal em causa nos autos e ainda não está decidido.

27. No ano de 2013, a Reclamante teve um volume de negócios na ordem dos €292.000,00.

28. A Reclamante não tem pago os salários.

29. Atualmente, e pelo menos desde fins de 2010, por força da conjuntura económica, o acesso ao crédito bancário revela-se mais difícil e mais caro, com menor abertura das instituições financeiras à concessão de novos créditos e a estipulação de maiores encargos e exigências contratuais. - facto notório.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

As conclusões do presente recurso são, no essencial, idênticas às conclusões apresentadas nos recursos nºs. 0899/13, com acórdão datado de 05/06/2013 e 0947/14, com acórdão datado de 29/10/2014.

Em ambos os acórdãos foi proferida decisão no sentido de negar provimento ao recurso, com argumentos idênticos, ainda que de forma mais concisa no segundo acórdão.

Considerando que nestes recursos as conclusões das alegações são idênticas, por razões de simplicidade e de respeito pelo disposto no artigo 8º, n.º 3 do Código Civil, também aqui se dará por reproduzido o que se deixou dito naquele processo n.º 0899/13.

"*Das 20 conclusões das alegações da recorrente ressalta que a única questão submetida à apreciação deste STA é a de saber se, antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia formulado pela recorrente esta deveria ter sido ouvida em cumprimento do disposto no artº 60º da LGT.*

Ora, tal como refere o MºPº no parecer acima citado, esta questão foi apreciada e decidida no Acórdão de 26.09.2012 - Processo n.º 0708/12, em julgamento ampliado de recurso ao abrigo do disposto no artº 148º do CPTA, no sentido de que, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de garantia para obter a suspensão do processo de execução fiscal – como ato materialmente administrativo praticado no processo executivo ou como ato predominantemente processual – é de concluir que não há, nesse caso, lugar ao direito de audiência previsto no citado artº 60º da LGT.

A argumentação defendida naquele aresto foi a seguinte:

"3.2. A questão da aplicabilidade deste preceito face a pedido de dispensa de prestação de garantia não tem tido uma resposta uniforme da jurisprudência, como dá nota a decisão recorrida.

É que, embora se aceite, sem discrepância, a natureza judicial do processo de execução fiscal e a constitucionalidade da atribuição de competência à AT para a prática de atos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal (sem prejuízo da possibilidade de recurso (reclamação) para os Tribunais Tributários de quaisquer atos praticados pela mesma AT [cfr. os acs. desta Secção do STA, de 23/5/2012, rec. 489/12, de 9/5/2012, rec. 446/12, de 23/2/2012, rec. 59/12, de 7/2/2011, rec. 1054/11, de 2/2/2011, rec. 8/11, bem como, os acs. do Tribunal Constitucional, n.º 80/2003, de 12/2/2003 (in DR n.º 68, II Série, de 21/3/2003, pp. 4526 e ss.) n.º 152/2002, de 17/4/2002 (in DR n.º 125, II Série, de 31/5/2002, pp. 10338 e ss.) e n.º 263/02, de 18/6/2002 (in DR n.º 262, II Série, de 13/11/2002, pp. 18786 e ss.) e os acs. do STA, de 20/2/2008, rec. n.º 999/07, de 16/6/2004, rec. n.º 367/04, de 2/5/2001, rec. n.º 25027 e de 19/2/92, recs. nºs. 13763 e 13830], já, no que tange à natureza do ato aqui em questão (indeferimento do pedido de isenção de garantia - arts. 170º do CPPT e 52º n.º 4 da LGT), não tem havido unanimidade (Esta divergência jurisprudencial não será alheia à particular natureza do processo de execução fiscal. Veja-se que, por exemplo, Casalta Nabais aponta que «muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados atos de natureza judicial.» (cfr. Direito Fiscal, 5ª ed., Almedina, 2009, p. 341).) de posições: sustenta-se, por um lado, que estamos perante a prática de um ato predominantemente processual e relativamente ao qual, por isso, não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a regra constante do art. 60º da LGT (cf. o ac. de 7/3/2012, rec. 185/12) e, em contrário, argumenta-se, por outro lado, que esse ato se configura como ato administrativo praticado por órgãos da AT no âmbito do processo de execução fiscal (como sucederá, por exemplo, também com as decisões de suspender um processo de execução fiscal (art. 169º) e/ou de apreciar pedidos de pagamento em prestações (art. 196º) ou dação em pagamento (art. 201º, todos do CPPT). De acordo com este último entendimento, tais atos poderão ser definidos como atos materialmente administrativos em matéria tributária e não como meros atos de trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual, antes projetam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (cfr. art. 120º do CPA, e na jurisprudência, os acs. deste STA, de 14/12/2011, rec. n.º 1072/11, de 2/2/2011, rec. n.º 8/11).

E, a nosso ver, é de aceitar esta posição, pois que, confrontada a natureza dos atos que estão compreendidos nas hipóteses normativas acima transcritas, nomeadamente o pedido de dispensa de garantia previsto nos arts. 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 52º n.º 4 da Lei Geral Tributária com a formulação habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação, é inquestionável que tais atos haverão de ser qualificados como verdadeiros atos administrativos em matéria tributária e não como meros atos de trâmite. (Neste sentido parece apontar, igualmente, Casalta Nabais, quando refere que, nos termos do art. 151º do CPPT, cabe aos Tribunais Tributários «decidir os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação dos créditos, a anulação da venda e as reclamações dos atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária em sede da execução fiscal» (ob. cit. p. 253, bem como pp. 340/341).

Também a justificar a natureza administrativa (ato administrativo em matéria tributária), alguma doutrina (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª ed., 2012, Editora Encontro de escrita, p. 429, anotação 11 ao art. 52º) pondera que "O texto do n.º 4 do art. 52º da LGT, na parte em que se refere que «a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia…», utiliza a fórmula habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação. Por outro lado, é claro por aquele texto que

se trata de um poder que é atribuído à administração tributária, enquanto tal, pelo que não pode ser exercido pelo tribunal em substituição daquela, tendo a atividade deste de resumir-se à verificação de ofensa ou não dos princípios jurídicos que condicionam toda a atividade administrativa e será um controle pela negativa, não podendo o tribunal substituir-se à Administração na ponderação dos valores que se integram nessa margem".)

3.3. Todavia e não obstante esta conclusão, a mais recente jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do STA tem também vindo a acentuar, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respetivo procedimento – n.º 4 do artº. 170º do CPPT (cfr. os citados acs. de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12 e de 23/2/2102, rec. n.º 59/12). (O ora relator subscreveu, aliás, o acórdão de 23/5/2012, no recurso n.º 489/12, apondo declaração de voto no sentido de revisão da primitiva posição sufragada no anterior acórdão de 14/12/11, rec. n.º 1072/11 (que é referenciado pelo recorrente para apoiar a sua alegação – cfr. Conclusões XXI a XXIX) quanto à aplicação do regime do artº. 103º do CPA, ou seja, no sentido de que, face à urgência objetiva de prolação da respetiva decisão, revelada pelo art. 170º do CPPT, deve apelar-se ao regime contido no CPA, cujo art. 103º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no art. 2º, alínea c), da LGT.)

E, na verdade, a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no artº. 170º do CPPT é de configurar como circunstância que, pela sua excecionalidade e pela incompatibilidade com a duração mínima da audiência de interessados, justifica a preterição daquela formalidade, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artº. 103º do CPA (aplicável por força da alínea c) do artº. 2º da LGT), sendo que tal situação de urgência (determinante da não audiência dos interessados) ocorre quando haja de se prosseguir determinada finalidade pública em que o fator tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja impossível ou, pelo menos, muito difícil, cumpri-la através da observância dos procedimentos normais.

Ora, sendo certo «que o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes dizem respeito tem de ser norteado pelo princípio superior da salvaguarda dos seus direitos ou interesses legítimos na feitura de uma decisão que se deseja correta, não o é menos que tal exercício não deve criar obstáculos a situações objetivas de urgência legal, razão por que se impõe observar, também nos procedimentos tributários de caráter urgente, a norma que prevê a dispensa de audição contida no referido artigo 103º, n.º 1, alínea a), do CPA.

No caso vertente, o curtíssimo prazo concedido à administração tributária para a decisão do pedido, conjugado com a obrigatoriedade de o executado apresentar imediatamente toda a prova no requerimento onde formula a sua pretensão, denuncia objetivamente o caráter urgente deste procedimento tributário, onde o tempo constitui um elemento determinante na finalidade pública que se visa prosseguir, de obviar ao sumiço de bens que possam garantir o pagamento integral da dívida exequenda, assim se justificando a não observância da formalidade prescrita no artigo 60º da LGT, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 103º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário» (citado ac. de 23/2/2012, rec. n.º 59/12).

A prescrição de um prazo imperativo tão curto, associado à preocupação do legislador em estabelecer que do pedido devem constar as razões de facto e de direito em que se baseia a pretensão e que o mesmo deve ser instruído com a prova documental pertinente, apontam no sentido de a AT ser chamada a decidir apenas com base nos elementos que lhe forem aportados pelo executado, recaindo sobre ele o ónus de instruir o procedimento com todos os elementos necessários à formação da decisão pela AT. Ou seja, é de concluir que o legislador, tendo em conta a forma como regula os elementos que devem constar do requerimento e o prazo exíguo para a resposta da AT, não quis deliberadamente assegurar o direito de audiência.

Neste sentido, Diogo Leite de Campos, etall., anotam que o prazo de decisão extremamente curto previsto no n.º 4 do art. 170º do CPPT impõe a conclusão que não é legalmente assegurado o direito de audiência prévia nos casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia: "A inviabilidade prática de assegurar o direito de audição do requerente da prestação de garantia nos termos previstos na LGT reconduz-se a que se esteja perante mais um caso em que, implicitamente, se estabelece que não há direito de audição, caso este que, aliás, até se enquadra sem esforço apreciável na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA, em que se afasta o direito de audição prévia «quando a decisão seja urgente»: no caso em apreço, o facto de se estabelecer um prazo imperativo de 10 dias para decisão, é uma manifestação explícita de que, na perspetiva legislativa, se está perante uma situação em que se impõe uma decisão urgente, pelo menos suficientemente urgente para justificar o afastamento da audição prévia, como resulta da inviabilidade de o assegurar nos termos previstos na lei". (Loc. cit., pp. 429/430, anotação 12 ao art. 52º, pp. 429/430 e anotação 12 ao art. 60º, pp. 512/513.)

Em suma, no caso vertente, a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objetivos de justificação na própria urgência da prolação da

decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar.

E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia» (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4a) ao art. 170º, p. 232).

No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012.)] ele mesmo contribui para a definição do objeto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia.

3.4. Por outro lado e de todo o modo, a entender-se que estamos perante mero ato predominantemente processual, também não haverá lugar a direito de audiência prévia, já que à formação desse ato processual não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a do art. 60º da LGT (cfr. o citado ac. de 7/3/2012, rec. n.º 185/12).

3.5. Em suma, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) – ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (art. 60º da LGT) falecendo, pois, a argumentação do recorrente e sendo de confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida, na parte em que assim decidiu".

Esta doutrina tem vindo a ser seguida em processos em que a questão tem sido novamente colocada, tal como também se refere no parecer do MºPº.

Não existem, por ora, razões de facto ou de direito que justifiquem a adoção de outro entendimento, pelo que o recurso improcede.".

Também neste momento não há razões para alterar esta doutrina porque que tem sido aplicada de forma uniforme pelos Tribunais das diversas instâncias.

Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Dever de declarar prescrita a dívida. Eventual omissão desse dever. Execução extinta.

Sumário:

I — A eventual consumação do prazo prescricional da obrigação tributária, nunca apreciada nem declarada antes da extinção da dívida por pagamento coercivo e da extinção do próprio processo executivo, não provoca a nulidade dos actos que no processo executivo hajam sido praticados com vista à cobrança da dívida.

II — A omissão, por parte do órgão da execução fiscal, do dever de declarar prescrita a dívida no momento oportuno e de se abster da prática de posteriores actos executivos, constitui um facto ilícito à luz do conceito de ilicitude contido no artigo 9.º da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, que gera o direito de o lesado ser indemnizado pelos danos causados por esse acto omissivo que constitui o facto ilícito, mas não conduz nem à nulidade dos actos processuais praticados no processo judicial executivo nem à eliminação da ordem jurídica da decisão (transitada em julgado) de extinção desse processo.

III — A reclamação prevista nos artigos 276.º e segs. do CPPT, como meio processual intrinsecamente associado ao processo de execução fiscal, pressupõe a pendência do respectivo processo executivo.

Processo n.º 1323/14-30.
Recorrente: A…
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A……., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, no âmbito da reclamação que em 22/04/2014 deduziu no âmbito da execução fiscal n.º 3069 1997 01036955, extinta em 25/09/2013, contra todos *«os actos praticados pelo órgão de execução fiscal nos referidos autos, após 11/05/2005, por considerar que ocorreu prescrição de conhecimento oficioso»,* julgou verificada a excepção da caducidade do direito de acção e absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Terminou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A - O presente recurso tem por objecto a reapreciação da aplicação do direito à factualidade constante do processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal nos termos do disposto no art. 28º n.º 1 «*in fine*» tendo como escopo final a nulidade da douta sentença proferida no Tribunal «a quo» em 22/09/2014 e a sua substituição por outra que julgue a tempestividade da acção e conheça do mérito da reclamação.

B - Por douta sentença proferida em 22/09/2014 no processo acima referenciado, que por economia de escrita pede Vénia a Vossas Excelências para a darem, aqui e agora, como integralmente reproduzida, o Tribunal «a quo» entendeu julgar verificada a excepção de caducidade do direito de acção, e consequentemente absolveu a Fazenda Pública do pedido, não conhecendo do mérito da reclamação.

C - Inconformado vem, naturalmente com o devido e muito respeito, desde já, manifestar a sua discordância com a douta decisão em crise.

D - Para melhor compreender o motivo da discordância quanto à decisão o Tribunal «a quo», ao julgar verificada a excepção de caducidade do direito de acção, com as consequências conhecidas, importa analisar o cerne da questão de mérito que ficou prejudicada com o «julgamento» da reclamação e que se prende com a falta de apreciação da prescrição, excepção de conhecimento oficioso.

E - Com a reclamação pretendia o Reclamante ver declarada a nulidade dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal no processo n.º 3069199701036955 do Serviço de Finanças de Lisboa 1 (em que o Reclamante era Executado) após 11/05/2005, por entender que ocorreu a prescrição, excepção de conhecimento oficioso.

F - O Recorrente peticionou que a Fazenda Pública (Administração Tributária) fosse condenada na obrigação de lhe restituir todas as quantias ilegalmente retidas/ penhoradas naquele processo, bem como no pagamento de juros indemnizatórios, para que assim fosse reconstituída a situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, tudo cfr. prevê o art. 100º da LGT.

G - Porque sendo tais actos nulos não poderiam ter sido praticados pelo órgão de execução fiscal após a apontada data, uma vez que já havia ocorrido a prescrição da obrigação exequenda.

H - Sendo tal vício (nulidade) invocável a todo o tempo, por força do disposto no art. 134º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

I - Esse não foi o entendimento da Meritíssima Juíza do Tribunal «a quo» que catalogou a nulidade ora invocada como uma nulidade processual.

J - Por força do disposto no art. 134º n.º 2 do CPA, a nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer Tribunal, daí considerar a reclamação tempestiva. Assim não considerou a Meritíssima Juíza do Tribunal "a quo" que decidiu que a esta reclamação seria aplicável a regra geral relativa ao prazo para apresentação de acto do órgão da execução fiscal ínsita no art. 277º nºs 1 e 3 do CPPT, considerando-a intempestiva por se ter verificado a caducidade do direito de acção, absolvendo consequentemente a Fazenda Pública do pedido não conhecendo do mérito da reclamação.

K - Em processo tributário a prescrição é uma excepção de conhecimento oficioso, opera por mero efeito da lei, sendo conhecida independentemente de invocação por parte do contribuinte devedor perante o órgão de execução fiscal — ou, mais latamente, perante qualquer órgão da Administração tributária ou órgão de natureza judicial.

L - Pelo que os actos praticados pelo órgão de execução fiscal após a apontada data (11/05/2005) são nulos uma vez que já havia ocorrido a prescrição da obrigação exequenda, nulidade essa, a nosso ver, invocável a todo o tempo, por força do disposto no art. 134º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

M - A razão preponderante que conduziu o legislador do Código de Processo Tributário a optar pela regra do conhecimento oficioso da prescrição será, em nosso entender, a promoção da certeza no âmbito das relações jurídicas tributárias pela parte que se encontra dotada dos meios adequados para monitorizar as vicissitudes da mesma. Ou seja, em função dos meios de que dispõe, a Administração tributária encontra-se numa posição privilegiada para controlar este decurso do tempo, por vezes de difícil determinação, em atenção às causas interruptivas e suspensivas.

N - A Administração tributária não prossegue fins próprios, nem tão pouco os interesses financeiros do Estado. O seu papel é o de zelar pela legalidade das relações jurídico-tributárias constituídas e a constituir, aplicando a lei vigente independentemente dos resultados positivos ou negativos — de uma perspectiva financeira — que tal possa gerar na esfera do contribuinte ou do Estado. É, ou deve ser, uma Administração isenta e imparcial, que opera como intermediária entre a lei e o contribuinte.

O - Em consonância, aquele papel desempenhado pela Administração Tributária surge como evidente decorrência do princípio do inquisitório, o qual perpassa todos os níveis da relação jurídico-tributária. O princípio do inquisitório encontra-se positivado no art. 58º da Lei Geral Tributária, o qual dispõe que *«a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».* A regra é, pois, a da desnecessidade de invocação de factos ou de direito tendentes à tutela dos interesses do contribuinte. Por outras palavras, aquela invocação tem lugar num quadro de colaboração recíproca, bem diferente do que sucede no âmbito do princípio do dispositivo.

P - Nos termos do disposto no art. 175º do CPPT, a prescrição é conhecida oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito, o que não aconteceu no caso em apreço.

Q - Não constituindo a invocação da prescrição, como de facto não constitui, um ónus do devedor tributário, os efeitos prescricionais decorrem, directa e imediatamente, do decurso do prazo legal determinado para o efeito. A dívida paga para além desse prazo representa forçosamente, deste modo, o cumprimento de uma obrigação prescrita.

R - Pelo que não nos parece de justeza a sentença proferida pela Meritíssima Juiz do Tribunal «a quo» que considerou verificada a excepção de caducidade do direito de acção, absolvendo a Fazenda Pública.

S - Não foi feita justiça quando o órgão da execução fiscal, por omissão, não conheceu a prescrição, e não foi feita justiça com a decisão tomada na sentença de que se recorre porque o órgão de execução fiscal não cumpriu a lei e ainda assim vê a sua omissão favorecê-lo!

Pelo que este recurso deverá proceder.

T - O conteúdo do art. 175º do CPPT determina o efeito «*ope legis*» da prescrição tributária. Os efeitos jurídicos da prescrição são produzidos por mero decurso do prazo, não gozando a Administração de qualquer espaço de discricionariedade quanto ao conhecimento da mesma. Pouco sentido faria, aliás, admitir o inverso, uma vez que, enquanto órgão que actua por conta do credor da relação tributária (mas não no seu interesse - esse será o de mera legalidade), a Administração Tributária poderia sentir-se inibida de conhecer da prescrição. Convenhamos que seria, no mínimo, ilógico e contraproducente remeter o conhecimento da prescrição para a esfera do credor, para depois sustentar que este gozava de uma livre margem de decisão quanto ao mesmo. Levado às últimas consequências, tal entendimento permitiria que a Administração optasse por conhecer ou não da prescrição relativamente a determinadas dívidas - ou determinados devedores - o que por si só seria potencialmente atentatório do Princípio da Igualdade, principio que de resto goza de assento constitucional.

U - Não obstante o imediatismo do efeito jurídico da prescrição tributária, decorrente unicamente do decurso do prazo, o devedor pode por sua iniciativa promover a declaração de prescrição.

V - Quer isto dizer que, confrontado que seja com a inércia da Administração, ou mesmo do juiz, em conhecer da prescrição ao abrigo da competência legal que lhe é atribuída, o devedor pode motivar essa actuação por intermédio de uma invocação subsidiária.

W - Trata-se tão-somente de um mecanismo de controlo e sindicância da actuação - neste caso concreto de uma actuação negativa (*non facere*), uma omissão traduzida no não conhecimento da prescrição - dos órgãos administrativos e judiciais legalmente adstritos ao conhecimento da prescrição.

X - E foi o que o Recorrente fez através desta acção de reclamação de actos praticados pelo órgão de execução fiscal, prevista no art. 276º do CPPT, sendo certo que, na grande maioria das situações, este é o veículo processual que assume, a este respeito, maior preponderância.

Y - E a favor deste entendimento joga a possibilidade de solicitar - por meio de requerimento atípico - ao órgão de execução fiscal que conheça da prescrição, cabendo reclamação para o juiz, ao abrigo do art. 276º do CPPT.

Z - Termos em que, necessariamente, a não invocação em sede de execução não pode precludir a invocação subsidiária por parte do devedor em fase posterior. De outro modo, não se compreenderia a previsão do art. 175º do CPPT. O art. 175º do CPPT refere-se ao órgão de execução fiscal como a entidade jurídica adstrita ao conhecimento oficioso da prescrição.

AA - Assim sendo, o conhecimento oficioso, a título subsidiário, por parte do juiz apenas teria lugar quando tendo havido intervenção do órgão de execução fiscal, este não tivesse conhecido da prescrição. Ou seja, esta actuação do juiz cingir-se-ia ao âmbito do processo executivo tributário, por intermédio de oposição à execução ou por via de reclamação deduzida contra actos praticados pelo órgão de execução fiscal.

BB - Independentemente das regras gerais de direito quanto à actividade hermenêutica, constantes do art. 9º do Código Civil, complementadas *in casu* com as disposições do art. 11º da Lei Geral Tributária, entendemos ser plausível uma interpretação extensiva da norma sob análise.

CC - Nesta linha argumentativa, sustentamos o alargamento do seu âmbito subjectivo de aplicação, o que se consubstancia numa vinculação legal de toda a Administração tributária ao conhecimento oficioso da prescrição. De igual modo, também os órgãos judiciais estariam legalmente adstritos a conhecer da prescrição, em sede de qualquer acção judicial intentada pelo devedor. O que significa dizer que, dispondo os órgãos da Administração dos dados e elementos que permitam o conhecimento da prescrição, devem fazê-lo. Assim, devem actuar, ainda que o contribuinte se disponha, voluntariamente, a cumprir a obrigação tributária em causa (ou ainda que a Administração se aperceba da prescrição após ter tido lugar tal pagamento, quer seja voluntário, quer seja coercivo). Tal sempre deverá considerar-se como uma decorrência, ou concretização, do princípio da boa-fé nas relações jurídico-administrativas e do princípio da colaboração, nos termos dos arts. 266º, n.º 1 e 2 da Constituição da República Portuguesa, art. 6º-A e art. 7º, ambos do Código de Procedimento Administrativo, art. 59º da Lei Geral Tributária e arts. 48º e 49º do CPPT.

DD - A prescrição tributária deve ser oficiosamente conhecida no âmbito de quaisquer procedimentos graciosos impugnatórios quando ocorra a prescrição de uma dívida.

EE - A Administração Tributária não pode actuar como se a mesma não tivesse tido lugar, ficcionando que todo o procedimento correu de feição ou dentro de um quadro de normalidade. E consequentemente não pode fazer seus os montantes recebidos para além daqueles prazos.

FF - Mas se a prescrição extingue, efectivamente, a obrigação tributária e se tal efeito extintivo, gerado pelo simples decurso do prazo, precede o pagamento do tributo (ainda que coercivamente), como pode afirmar-se que foi aquele pagamento que extinguiu a obrigação?

GG - Pelo que não se entende como pode ter sido considerada a verificação da excepção de caducidade do direito de acção e consequentemente não tenha sido conhecida a prescrição.

HH - Mais, o conhecimento da prescrição deveria, para produzir o seu efeito útil (utilidade do conhecimento oficioso, não da prescrição em si mesma), ser levada ao conhecimento do devedor tributário o que não aconteceu no caso em apreço. O conhecimento da prescrição traduz-se, ou deve traduzir-se numa declaração de extinção da dívida tributária por decurso do prazo legal estabelecido para o efeito, ou, no mínimo, numa declaração através da qual se dá conhecimento do esgotamento dos poderes executivos e da indissociável inexigibilidade do tributo. Em nosso entender, tal notificação afigura-se como uma exigência de coerência sistemática, senão vejamos: o devedor está desonerado de aferir do decurso do prazo prescricional, não tendo que proceder à invocação do instituto; por seu lado, a Administração Tributária e as instâncias judiciais devem conhecer, a título incidental ou imediato (consoante o meio processual a que o contribuinte tenha recorrido), oficiosamente da prescrição. Neste sentido, de modo a que este contexto não se veja privado de transparência, aqueles órgãos administrativos e judiciais devem levar ao conhecimento do devedor o facto prescricional. A não ser assim, uma vez mais não se compreende o verdadeiro alcance desta oficiosidade, dado que o legislador poderia ter optado por seguir de perto o regime do Código Civil. Se assim não fez, se dispôs de modo diametralmente oposto quanto a este aspecto axial, importa extrair as consequências dessa mesma diferença. De outro modo, estaremos a sustentar soluções idênticas para regimes inequivocamente díspares, o que parece ser desprovido de qualquer sentido.

II - Então como devemos qualificar, no quadro da dogmática administrativa, o conhecimento oficioso da prescrição tributária? Poderá invocar-se a nulidade de uma decisão judicial por não ter sido conhecida a prescrição, nem pelo órgão de execução fiscal, nem depois pelo Tribunal - quando interpelado a fazê-lo - por ter considerado ter-se verificado a caducidade do direito de acção? A terminologia a que se recorre no art. 175º do CPPT é compatível com a existência de *«…deveres legais para a administração tributária de declarar a prescrição e de se abster da prática de actos executivos, deveres estes cuja omissão constituí facto ilícito, à face do conceito de ilicitude aplicável em matéria de actos de gestão pública (..,)».* Significa isto que não se trata de uma mera faculdade ou de um poder administrativo de natureza discricionária — o órgão de execução fiscal, como órgão de carácter administrativo que é, deve conhecer da prescrição sempre que para tanto disponha de elementos, e tal não aconteceu no caso em apreço. Igualmente adstritas a esse dever encontram-se os demais órgãos da Administração Tributária, bem como as instâncias judiciais.

JJ - Não podemos esquecer que, com a apresentação da reclamação no órgão da execução fiscal, este teve a possibilidade de, já depois de instaurada a Reclamação, revogar o ato reclamado, dispondo para tal de 10 dias, nos termos do art. 277º n.º 2 do CPPT. Estando assim assegurada a possibilidade à

administração tributária de conhecer da prescrição. E mais uma vez a Administração Tributária não o fez. O Recorrente ao ter apresentado a reclamação dirigida ao Tribunal «a quo», enviada àquele Serviço de Finanças de Lisboa 1, via correio registado com aviso de recepção em 22/04/2014, possibilitou ao Chefe do Serviço de Finanças o conhecimento da prescrição e da consequente revogação dos actos praticados após 11/05/2005. A verdade é que o órgão de execução fiscal não conheceu a prescrição, não revogou os actos e ainda incumpriu com os prazos que a lei impõe para reenvio da Reclamação ao Tribunal (que é de 10 dias - cfr. o art. 277º-nº 2 do CPPT), tendo a Reclamação sido remetida ao Tribunal pelo Serviço de Finanças de Lisboa 1, apenas em 23/06/2014, cerca de dois meses após ter dado entrada naquele serviço!

KK - Em nosso entender, a inobservância do disposto no art. 175º do CPPT legitima o contribuinte a requerer a devolução dos montantes pagos para além do prazo prescricional — vimos que sem tal conhecimento, acompanhado da devida notificação, o contribuinte pode desconhecer, sem obrigação de conhecer, o decurso do prazo de prescrição.

LL - Tais funções de garantia dos contribuintes decorrem directamente da desigualdade genética que enforma a relação jurídico-tributária, porquanto uma das partes se encontra ali dotada de amplos poderes de *ius imperii* todos eles emergentes da lei, a qual por seu turno legitima, e baliza, a actuação daquela.

MM - Pelo que, salvo melhor e douto entendimento não pode ser a Fazenda Pública beneficiada por tal omissão, prejudicando o Recorrente, devendo a reclamação ser considerada tempestiva.

NN - Por outro lado, o art. 103º da LGT atribui ao processo de execução fiscal natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.

OO - Este normativo revela uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da Administração Tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial.

PP - Assim, devendo a execução fiscal ser considerado um processo de natureza judicial, tem de entender-se que ele já está na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que corre termos perante as autoridades administrativas, pelo que deverão considerar-se susceptíveis de reclamação todos os actos que seriam susceptíveis de recurso jurisdicional se a decisão fosse proferida por um juiz.

QQ - Para concretização do direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos consagrado art. 103º n.º 2 da LGT, terá de cogitar-se que tal recurso é substancialmente distinto do direito de recurso admitido no art. 95º n.º 2 alínea j) da LGT.

RR - É que no n.º 2 deste normativo elencam-se, a título exemplificativo, alguns dos actos que podem lesar os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, aí figurando (vd. a citada alínea j) os actos praticados na execução fiscal. Nesta alínea estão contemplados os casos de actos materialmente administrativos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos de qualquer interessado, estando os actos de natureza jurisdicional susceptíveis de ser praticados no processo de execução fora desse catálogo por não serem da competência da Administração. Porque assim, o campo de aplicação daquela alínea j) restringe-se aos casos em que, no processo executivo, não se verifique lesão decorrente da prática de actos de natureza jurisdicional, mas em que haja um manifesto interesse objectivo no cumprimento da legalidade estrita do processo de execução.

SS - Por esse prisma, o direito de reclamação terá como objecto todos os actos materialmente administrativos cuja revogação total ou parcial ou cuja prática tenha utilidade objectiva, considerando-se como tal a não prática, no tempo devido, dos actos próprios do processo de execução.

TT - Tal conclusão é imposta pela *ratio legis* do preceito ínsito no art. 103º da LGT: ele radica na ideia de que todo o processo de execução poderá ser controlado pelo Juiz de execução como qualquer outro processo judicial.

UU - Apesar da diversidade dos actos assinalada nos pontos precedentes, o legislador no CPPT acabou por pôr os dois actos no mesmo saco pese embora no art. 276º n.º 1 mencione apenas as *«decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executada».*

VV - Todavia, naquela figura de acto reclamável cabem quer decisões, como abstenções vinculadas de agir como ainda estar-se perante situações em que não existe um direito ou interesse conferidos pela lei substantiva, mas haver apenas um interesse processual, como o da celeridade.

WW - Impõe-se, por isso, fazer uma interpretação extensiva do preceito, por ser por demais evidente a falta de qualquer propósito de revogação da norma da LGT e tratar-se de caso em que o legislador se expressou, no texto, «*minus quam vollt*».

XX - Nesse sentido, pontifica no caso vertente a valoração jurídica sobre o direito que o Recorrente pretendia que tivesse sido conhecido, no decorrer do processo executivo – a ocorrência da prescrição da obrigação exequenda.

YY - Os actos que ora se reclamam não poderiam ter sido praticados pela Recorrida Fazenda Pública pois já se encontrava extinto o exercício do direito prescrito. O facto prescricional tem a natureza de facto extintivo da relação.

ZZ - Do que vem dito resulta que em sede de processo executivo fiscal, a Administração Tributária poderá praticar actos materialmente administrativos, a par da prática de actos, formal ou materialmente, jurisdicionais, isso a coberto não só do artigo 103º, n.º 1, da LGT, como também do disposto no art. 54º, n.º 1, alínea h), da mesma Lei que estabelece que *«o procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração dos direitos tributários designadamente [...] a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial».*

AAA - O âmbito da actuação do órgão de execução fiscal no relacionamento com os particulares terá que obedecer às regras do Código de Procedimento Administrativo em tudo o que contenda com a violação de interesses legalmente protegidos do executado/reclamante por acto materialmente administrativo, tal como o impõe o princípio da unidade do sistema jurídico.

BBB - Com efeito, a actuação da Administração Tributária no âmbito da ajuizada execução fiscal, é claramente de dominialidade técnica, mas sempre terá de pautar-se por princípios agora bem definidos: legalidade (art. 3º), prossecução do interesse público da protecção dos direitos e interesses do cidadão (art. 4º), igualdade e proporcionalidade (art. 5º), justiça e imparcialidade (art. 6º), colaboração da Administração com os particulares (art. 7º), participação (art. 8º), decisão (art. 9º), desburocratização e eficiência (art. 10º), acesso à justiça (art. 12º, todos do CPA).

CCC - Em vista do conceito de acto administrativo dado pelo art. 120º do CPA, a omissão por parte do órgão de execução fiscal que não conheceu oficiosamente a prescrição tributária não deixa de ser unilateral uma vez que foi só a vontade da Administração que constitui fonte de obrigação para as partes.

DDD - E a nulidade daquele acto resulta da afirmação do interesse público primordial da consagração e tutela dos direitos e interesses legítimos dos particulares, melhor dizendo, do interesse público da salvaguarda da legalidade, na sua vertente subjectiva de defesa dos direitos dos cidadãos.

EEE - É manifesto que o legislador quis tutelar o que a doutrina qualifica como sendo o núcleo duro da Constituição, ou seja, os direitos liberdades e garantias que constituem o verdadeiro núcleo originário e tradicional dos «direitos fundamentais» mais imediata e directamente implicado pela dignidade da pessoa humana. Sendo nulos, a essa luz, os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental, o que será o caso.

FFF - O acto põe em causa o conteúdo essencial de um direito fundamental e, em consequência, é nulo, porque é subsumível à causa de nulidade catalogada no art. 133º n.º 1 alínea d) do CPA (acto que ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental).

GGG - E visto que estamos perante a emanação da garantia material consagrada no art. 18º n.º 3 da CRP, não era lícito ao órgão de execução fiscal, como titular de poderes públicos, impor limitações, através do acto administrativo em questão, que vulneram o conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

HHH - O acto em questão é descaracterizador da ordem de valores que a Constituição consagra pois tem por motivo ou conteúdo um tratamento desigual assente nas categorias que o art. 13º n.º 2 expressamente refere como factores de discriminação constitucionalmente ilegítimos, sendo que aqui o núcleo essencial do direito fundamental à igualdade.

III - Pelo que salvo melhor e douto entendimento não pode neste caso proceder a verificação da excepção de caducidade do direito de acção, a nosso ver mal decidida pelo Tribunal «a quo».

1.2. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto no Supremo Tribunal Administrativo emitiu o douto parecer que consta de fls. 283 e 284, no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso com o seguinte discurso argumentativo:

«(…)

A recorrente apresentou reclamação contra todos os actos praticados pelo OEF a partir de 11 de Maio de 2005, data em que entende ter ocorrido a prescrição da dívida exequenda, no PEF em que se visava a cobrança coerciva de quantia relativa ao ISSD de 1997.

Embora a recorrente não identifique, concretamente, os actos do OEF de que reclama, resulta do probatório que se trata dos actos de compensação/penhora efectuados no PEF em causa.

Sustenta a recorrente que tais são nulos, pelo que a nulidade pode ser invocada a todo o tempo, nos termos do disposto no artigo 134º/2 do CPA, não estando, assim, a reclamação sujeita ao prazo de 10 dias estatuído no artigo 277º/1 do CPPT.

Não é, porém, assim.

De facto, trata-se de meras nulidades, como quaisquer outras nulidades processuais, praticadas no PEF, que não sendo as mencionadas no artigo 165º do CPPT, qualificadas como insanáveis e que têm

ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final, apenas têm um tratamento de nulidade relativa ou anulabilidade, devendo contra ela ser apresentada reclamação em 10 dias (acórdão do STA, de 18 de Junho de 2014, proferido no recurso n.º 0613/14, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Como resulta do probatório os actos reclamados são os proferidos após 11 de Maio de 2005 até à extinção do PEF em 25 de Setembro de 2013.

A presente RAOEF foi apresentada em 22 de Abril de 2014, portanto, muito para além do prazo de 10 dias estatuído no artigo 277º/1 do CPPT, pelo que é manifesto que se verifica a caducidade do direito de acção.

A caducidade do direito de acção constitui excepção peremptória, de conhecimento oficioso, determinante da absolvição da Fazenda Pública do pedido, nos termos conjugados dos artigos 571º/2, 576º/1/3, e 579º do CPC, ex vi do artigo 2º/ e) do CPPT, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões, incluindo, obviamente, a alegada prescrição da dívida tributária (artigo 608º/2 do CPC).

A sentença recorrida não merece, pois, censura. (...)».

1.4. Com dispensa de vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. Na decisão recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) Em 15 de Setembro de 1997, foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 1 o processo de execução fiscal n.º 3069199701036955, para cobrança coerciva de dívida proveniente de Imposto sobre Sucessões e Doações do ano de 1997, no valor de 3.842.548$00, com origem na certidão de dívida n.º 15, emitida em 3 de Setembro de 1997, e em que figura como executado o ora reclamante (cfr. fls. 3 e 4 dos autos);

B) Relativamente à identificada dívida, o ora reclamante, em coligação, apresentou em 6 de Agosto de 1997 impugnação judicial da subjacente liquidação adicional e juros compensatórios, que correu os seus termos sob o n.º 2/2001, ex-2º Juízo/2ª Secção do Tribunal Tribuário de 1ª Instância, para onde foi remetida em 21 de Dezembro de 2000 (cfr. fls. 7 a 13 e 49 dos autos);

C) No seguimento da apresentação da impugnação judicial, o ora reclamante, em coligação, e por requerimento apresentado no Serviço de Finanças de Lisboa 1 em 28 de Outubro de 1997, solicitou ao Chefe daquele Serviço, ao abrigo do disposto nos artigos 255º e 282º do CPT, a suspensão do processo de execução fiscal até à decisão dos autos de impugnação judicial, para o que pretendeu prestar caução por intermédio de garantia bancária, tendo requerido lhe fosse notificada a conta e o montante adequado daquela garantia (cfr. fls. 5 e 6 dos autos);

D) Tendo em vista a prestação de garantia, foi, em 11 de Dezembro de 1998, elaborada informação com o cálculo do valor da garantia a prestar, no montante apurado de 5.968.795$00 (cfr. fls. 16 dos autos);

E) Pelo ofício n.º 6794, de 28 de Dezembro de 1998, recebido em 31 de Dezembro de 1998, foi o ora reclamante notificado de que deveria, no prazo de dez dias, prestar a respectiva garantia no apontado valor de 5.968.795$00, sob pena de prosseguimento da normal tramitação dos autos para efectivação da penhora, nos termos do n.º 3 do artigo 255º do CPT (cfr. fls. 7 dos autos);

F) Em 2 de Fevereiro de 1999, foi o ora reclamante notificado do deferimento do pedido de prorrogação de prazo para a prestação de caução por meio de garantia bancária (cfr. fls. 21, 23 e 24 dos autos);

G) Em 23 de Fevereiro de 1999, o executado, em coligação, ora reclamante, requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 1 que, para garantia do pagamento da quantia exequenda, juros e acrescido, fosse admitida e efectuada a penhora da fracção "D" do prédio sito na Rua ……nº ……, em Lisboa, por não lhe ter sido possível obter garantia bancária (cfr. fls. 27 e 28 dos autos);

H) Pelo ofício n.º 2532, de 29 de Abril de 1999, foi o ora reclamante notificado do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 1, de 26 de Abril de 1999, para realização de hipoteca voluntária sobre a identificada fracção a favor da Fazenda Nacional, para garantia do pagamento do processo executivo, até ao seu trânsito (cfr. fls. 38 e 39 dos autos);

I) Em 25 de Junho de 1999, foi o ora reclamante notificado do deferimento do pedido de prorrogação de prazo para a realização de hipoteca voluntária para suspensão da execução (cfr. fls. 40 a 44 dos autos);

J) Por requerimento apresentado no Serviço de Finanças de 1 em 7 de Novembro de 2000, o ora reclamante requereu ao Chefe daquele Serviço, para suspensão da execução fiscal, a prestação de garantia mediante hipoteca voluntária da fracção "B" do prédio urbano sito na Av. ……. n.º ……., em Lisboa, propriedade de «B……, Lda», que se propõe realizar para garantia do pagamento da quantia exequenda e acrescido (cfr. fls. 45 dos autos);

K) Pelo ofício n.º 4187, de 16 de Agosto de 2001, foi o ora reclamante notificado do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 1, de 27 de Novembro de 2000, para juntar aos autos os necessários documentos comprovativos quer da titularidade da fracção quer da manifestação da von-

tade da proprietária em prestar a hipoteca voluntária a favor da Fazenda Nacional (cfr. fls. 46 e 47 dos autos);

L) Em 25 de Maio de 2005, foi proferida sentença no processo de impugnação judicial identificado em B) que antecede, na qual se julgou improcedente a impugnação, mantendo-se, em consequência, na ordem jurídica, as liquidações impugnadas (cfr. fls. 72 a 81 dos autos);

M) Em 14 de Setembro de 2005 e 28 de Novembro de 2005, foi efectuada a aplicação no processo de execução fiscal identificado em A) que antecede dos valores de € 1.702,68 e €296,62, provenientes de reembolso de IRS dos anos de 2000 e 2004, respectivamente (cfr. fls. 87 dos autos);

N) Em 8 de Dezembro de 2010, o Serviço de Finanças de Lisboa 1 efectuou, por via electrónica, o pedido de penhora registado com o n.º 30692010000089558 de pensões pagas pelo Instituto da Segurança Social IP ao ora reclamante, no montante solicitado de €15.883,57 (cfr. fls. 50, 90, 152 e 154 dos autos);

O) Entre 24 de Dezembro de 2010 e 17 de Setembro de 2013, foram aplicados no processo de execução fiscal melhor identificado em A) que antecede 31 valores penhorados, em concretização da mencionada penhora, identificada com o n.º 3069.2011.747 (cfr. fls. 87 a 96, 149 a 151 e 154 dos autos);

P) Em 25 de Setembro de 2013, o processo de execução fiscal identificado em A) que antecede foi extinto, por pagamento coercivo (cfr. fls. 95, 153 e 154 dos autos);

Q) Em 22 de Abril de 2014, o reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Lisboa 1 a petição inicial da presente reclamação judicial (cfr. fls. 53 a 148 e 157 dos autos).

3. O presente recurso tem por objecto a decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que, no âmbito de reclamação deduzida ao abrigo dos artigos 276º e seguintes do CPPT, julgou verificada a excepção de caducidade do direito de acção, e consequentemente, absolveu a Fazenda Pública do pedido, não conhecendo do mérito da reclamação – que se consubstanciava na invocação da nulidade de todos os actos que após 11/05/2005 foram praticados na execução fiscal n.º 3069199701036955 (em que o Reclamante era Executado) por nessa data ter, alegadamente, ocorrido a prescrição da dívida exequenda, pese embora a questão nunca tenha sido conhecida pelo órgão da execução.

Com efeito, o Reclamante formulou os seguintes pedidos na reclamação que deduziu em 22/04/2014, isto é, sete meses depois da extinção da execução fiscal por pagamento coercivo da dívida exequenda (através da aplicação dos montantes retidos de € 1.702,68 e de € 296,62 provenientes de reembolso de IRS e dos montantes de pensões penhoradas de € 15.883,57): *«1- Que sejam declarados nulos e de nenhum efeito todos os actos praticados pelo órgão da execução fiscal no processo de execução fiscal n.º 3069199701036955 desde 12/05/2005 (inclusive), data em que ocorreu a prescrição da obrigação tributária; 2- Que a Administração Tributária seja condenada na obrigação de restituir ao ora reclamante todas as quantias ilegalmente retidas/penhoradas naquele processo, bem como no pagamento de juros indemnizatórios, isto é, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade – art. 100º da LGT.».*

O Mmº Juiz do tribunal "a quo" julgou que havia caducado o direito de impugnar a legalidade dos actos que constituem o objecto da reclamação com a seguinte argumentação:

«Tal como resulta dos termos da petição inicial por si apresentada, o reclamante vem reclamar de todos os actos praticados pelo órgão da execução fiscal a partir de 11 de Maio de 2005, data em que entende ter ocorrido a prescrição da dívida exequenda.

Não obstante o reclamante não ter identificado cada um dos actos que vem sindicar, a referência a que são "todos" os que foram praticados no processo após 11 de Maio de 2005, conjugada com a análise da factualidade considerada assente em M) a P) dos factos provados e, bem assim, com a circunstância de o reclamante peticionar que a Administração Tributária seja condenada a restituir todas as quantias ilegalmente "retidas/penhoradas" no processo, acrescidas de juros indemnizatórios, permite concluir, com segurança, que os actos reclamados são, precisamente, todos os de Compensação/penhora efectivados no âmbito do processo de execução fiscal após a apontada data.

Alega o reclamante que tais actos são nulos, pois não poderiam ter sido praticados pelo órgão da execução fiscal, uma vez que já havia ocorrido a prescrição da obrigação exequenda, nulidade essa que, no seu entendimento, é invocável a todo o tempo, por força do disposto no artigo 134º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

Julgamos, porém, não poder ser essa a interpretação a fazer, acolhendo jurisprudência que, com a devida vénia, aqui se reitera, por deter perfeito cabimento no caso sub judice, extraída do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Junho de 2014, proferido no Processo no 613/14, integralmente disponível em www. dgsi.pt.

Com efeito, ali se expendeu o seguinte: «Invocando a violação de todos os princípios jurídicos pretende o recorrente estar em face de uma nulidade invocável a todo o tempo. Acontece que está expressamente estabelecido um regime aplicável às nulidades praticadas no processo de execução fiscal, no artigo 165º do CPPT que indica como as mais graves nulidades praticadas nesse processo e, portanto insanáveis, a falta de citação e a falta de requisitos do título executivo. Porém, mesmo estas

só poderão ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final. // A nulidade da penhora é uma nulidade processual, como qualquer outra que seja praticada no processo de execução fiscal ~ não sendo uma das mencionadas no artigo 165º, pese embora assim a haja denominado o recorrente, apenas tem um tratamento de nulidade relativa ou anulabilidade, devendo contra ela ser apresentada, em 10 dias, reclamação. As nulidades processuais - cf., Manuel de Andrade, in Noções Elementares de Processo Civil, 1979, p. 176 - "apenas determinam uma invalidação mais ou menos extensa de actos processuais como sanção ao desvio do formalismo processual seguido em relação ao formalismo processual prescrito na lei".(...)» (sublinhado nosso)

Também ali se discorreu, e ao contrário do que entende o reclamante no caso dos presentes autos, que "Não estamos face a uma nulidade do negócio jurídico invocável a todo o tempo, por contender com a substância de uma relação jurídica ou de uma nulidade do acto tributário em que a falta de algum dos seus elementos essenciais afecta a respectiva validade em resultado de qualquer desconformidade com a lei, regras e princípios aplicáveis seja à sua prática ou nascença, seja aos seus efeitos.".

Subsiste, pois, a regra geral relativa ao prazo para apresentação da reclamação de acto do órgão da execução fiscal ínsita no artigo 277º, nºs 1 e 3 do CPPT.

De regresso ao caso dos autos, temos que os actos reclamados são os praticados no processo de execução fiscal a partir de 11 de Maio de 2005 e até à sua extinção, em 25 de Setembro de 2013 (cfr. alínea P) dos factos provados), pelo que, tendo a presente reclamação sido apresentada apenas em 22 de Abril de 2014 (cfr. alínea Q) dos factos provados), muito depois, portanto, de ter terminado o prazo de que dispunha para o fazer, julga-se ser a mesma intempestiva, com as atinentes consequências legais.

O decurso do prazo de reclamação de acto do órgão de execução fiscal extingue o direito de a deduzir e configura excepção peremptória, de conhecimento oficioso, que, sendo procedente, impede o conhecimento do mérito e conduz à absolvição da Fazenda Pública do pedido, nos termos conjugados dos artigos 571º, n.º 2, 576º, nºs 1 e 3 e 579º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 2º, alínea e), do CPPT, o que se julgará a final, com a consequente prejudicialidade do conhecimento dos fundamentos de reclamação invocados, nos termos do artigo 6o8º, n.º 2 do CPC, incluindo a prescrição da dívida tributária. // De facto, como tem vindo a ser entendido em jurisprudência constante dos Tribunais Superiores, a intempestividade do meio processual usado não pode deixar de ter efeitos preclusivos do conhecimento das questões de mérito que nele se suscitem, ainda que de conhecimento oficioso, como é o caso da prescrição, porquanto a sua análise só se impõe se se verificarem os demais pressupostos processuais da instância, um dos quais, prioritário, é a tempestividade (cfr., por todos, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Março de 2009 e de 12 de Novembro de 2009, proferidos, respectivamente, nos Processos nºs 196/09 e 875/09, e os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 31 de Janeiro de 2006 e de 17 de Dezembro de 2003, proferidos, respectivamente, nos Processos nºs 945/05 e 631/03, todos integralmente disponíveis em www.dgsi.pt).».

É contra essa decisão que se insurge o Recorrente, que ao longo de seis dezenas de conclusões vem única e simplesmente insistir na tese da nulidade dos actos praticados pelo órgão da execução fiscal após 12/05/2005 (inclusive), data em que, na sua perspectiva, teria ocorrido a prescrição da dívida, pese embora a questão nunca tenha sido suscitada e conhecida; nulidade essa que seria, assim, invocável a todo o tempo. Além de que, na sua óptica, a própria questão da prescrição pode ser agora suscitada, e até oficiosamente conhecida pelo órgão da execução ou pelo tribunal, não estando, assim, a reclamação sujeita ao prazo de 10 dias estatuído no art. 277º n.º 1 do CPPT. Razão por que advoga que seria tempestiva a reclamação judicial que deduziu.

Todavia, não lhe assiste qualquer razão, sendo de manter a decisão recorrida que bem decidiu a questão da caducidade do direito de reclamar de actos praticados no referido processo judicial executivo, e cuja fundamentação não merece censura, impondo-se a sua inteira confirmação quer quanto à sua motivação jurídica quer quanto à sua decisão.

Acresce que a reclamação foi apresentada em 22/04/2014, altura em que o processo judicial de execução se encontrava extinto desde 25/09/2013, isto é, extinto há sete meses, por ter atingido a sua finalidade através de actos de compensação com créditos de imposto e actos de aplicação das quantias penhoradas no pagamento integral da dívida, extinção que ocorreu em consonância com o disposto no art. 261º, n.º 1, do CPPT, segundo o qual: *«Se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução, e não houver lugar a verificação e graduação de créditos, será aquela declarada extinta depois de feitos os pagamentos»,* bem como do preceituado no art. 176º, n.º 1, alínea a) do CPPT, segundo o qual *«o processo de execução fiscal extingue-se ... por pagamento da quantia exequenda e acrescido»*, e do preceituado no art. 269º do CPPT, segundo o qual *«efectuado o pagamento voluntário, o órgão da execução fiscal onde correr o processo declara extinta a execução».*

Por conseguinte, os aludidos actos praticados no processo judicial de execução, como actos processuais que são (sujeitos, por isso, ao regime de anulação previsto no CPC e não ao regime de nulidade dos actos administrativos previsto no CPA, como bem se deixou frisado na decisão recorrida), encontram-se já consumidos pela decisão final de extinção do processo executivo, transitada em julgado,

deixando, portanto, de poder ser objecto da reclamação prevista nos arts. 276º e segs. do CPPT, uma vez que este meio processual – intrinsecamente associado ao processo de execução fiscal – pressupõe a pendência do respectivo processo executivo.

E a eventual consumação do prazo prescricional da obrigação tributária, nunca apreciada nem declarada antes da extinção da dívida por pagamento coercivo e da extinção do próprio processo executivo, não provoca a nulidade dos actos que no processo executivo hajam sido praticados com vista à cobrança da dívida. A omissão, por parte do órgão da execução fiscal, do dever de declarar prescrita a dívida no momento oportuno e de se abster da prática de posteriores actos executivos, constitui, é certo, um *facto ilícito* à luz do conceito de ilicitude previsto no art. 9º da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro ([1]), que gera o direito de o lesado ser indemnizado pelos danos causados por esse acto omissivo que constitui o facto ilícito, mas não conduz nem à nulidade dos actos processuais praticados no processo judicial executivo nem à eliminação da ordem jurídica da decisão (transitada em julgado) de extinção desse processo.

Por isso, como bem esclarece JORGE LOPES DE SOUSA ([2]), *«Consubstanciando o prosseguimento indevido da execução um facto ilícito, está-se perante um acto gerador de responsabilidade civil extracontratual, que pode ser efectivada através de acção de indemnização*», acção que é da competência dos tribunais da administrativos em conformidade com a doutrina firmada no acórdão do STA (Plenário) de 10/09/2014, no processo n.º 0621/14. E como frisa esse Ilustre Juiz Conselheiro, embora a administração tributária não esteja dispensada do dever de devolver, oficiosamente ou a requerimento do interessado, aquilo que indevidamente foi cobrado, essa devolução não se insere no âmbito do processo de execução fiscal, que termina quando a dívida é cobrada. ([3])

Pelo que é manifesto que se verifica a caducidade do direito de reclamar contra os actos praticados no aludido processo executivo ou de invocar, em meio judicial conexo com esse extinto processo, a prescrição da dívida.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.*

([1]) Diploma que estabelece o regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas colectivas públicas no domínio dos actos de gestão pública.

([2]) In "Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas", áreas Editora, página 29.

([3]) Obra citada, página 30.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Reclamação de actos do órgão de execução fiscal. Garantia bancária autónoma, irrevogável incondicional e à primeira solicitação. Contrato de concessão e exploração de jogos de fortuna e azar. Contrapartida mínima. Acto de interpelação para pagamento da garantia bancária. Incompetência do Tribunal Administrativo e Fiscal em razão da matéria.

Sumário:

Estando em causa a apreciação de pretensão relacionada com o cumprimento do contrato de garantia bancária autónoma, irrevogável incondicional e à primeira solicitação, prestada para caução do bom e pontual cumprimento das obrigações decorrentes de contrato de concessão e exploração de jogos de fortuna e azar, nomeadamente o pagamento da contrapartida mínima derivada do contrato de concessão prevista no artigo 6.º do Decreto Regulamentar n.º 29/88, e não existindo processo de execução fiscal nem estando em causa decisões da Administração no âmbito do processo de execução fiscal, o Tribunal Administrativo e Fiscal não é competente, em razão da matéria, para conhecer de processo de reclamação deduzido ao abrigo do disposto no artigo 276.º do CPPT contra o acto de interpelação para pagamento da referida garantia bancária.

Processo n.º 1349/14-30.
Recorrente: A…, S. A.
Recorrido: Turismo de Portugal, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A sociedade A……., SA, com os demais sinais dos autos, recorreu para Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou verificada a excepção dilatória de incompetência material do tribunal para apreciar a questão em litígio.

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

«1ª) A ora recorrente foi notificada de uma liquidação efectuada pelo Turismo de Portugal, IP, referente à contrapartida prevista no Decreto-Lei nº275/2001 de 27/10 e no Decreto-Regulamentar nº24/88, de 3/8;

2ª) A referida contrapartida é constituída pelo imposto do jogo, previsto no Decreto-Lei nº422/89, de 2/12;

3ª) A contrapartida liquidada à recorrente pelo Turismo de Portugal, IP é constituída por uma "colecta mínima", já que o valor liquidado à reclamante é superior à regra geral de tributação que é o da contrapartida ser constituída por 50% das receitas brutas de jogo;

4ª) A ora recorrente considera que tal liquidação é ilegal, tendo deduzido, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, nos termos do artº 97º, a), do CPPT, impugnação judicial, tendo, em tal impugnação, requerido a suspensão de qualquer acto de execução do quantitativo impugnado, uma vez que tinha sido prestada garantia idónea;

5ª) Na verdade, a ora recorrente apresentou ao Turismo de Portugal, IP, garantia bancária de valor superior à contrapartida mínima impugnada;

6ª) O Turismo de Portugal IP notificou o banco emitente da referida garantia bancária, para que lhe fosse pago o quantitativo referente à liquidação impugnada;

7ª) Este acto do Turismo de Portugal viola o disposto nos artºs 169º, do CPPT e 52º da LGT, disposições que estabelecem a suspensão da cobrança de tributos que tenham sido impugnados e em relação aos quais tenha sido prestada garantia idónea;

8ª) As normas em causa são aplicáveis à contrapartida liquidada pelo Turismo de Portugal, IP, desde logo porque tal contrapartida tem a natureza de um imposto;

9ª) Mas ainda que não tivesse essa natureza, enquanto tributo, nos termos dos artºs 3º da LGT e 1º da CPPT, é-lhe aplicável o regime destes diplomas;

10ª) Ao invés do defendido na douta sentença recorrida, a circunstância de a contrapartida estar prevista num contrato de concessão, não lhe retira a natureza de tributo;

11ª) É que, por um lado, na definição de tributos, nomeadamente, taxas, estabelecida no artº 3º da LGT, não se faz depender a sua existência de não estarem consagrados em contratos;

12ª) Por outro lado, sendo as taxas, entre outras situações, a contrapartida pela prestação de um serviço ou pela utilização de um bem do domínio público, é natural que a prestação desse serviço ou a utilização desses bens estejam contratualizados, sem que tal retire à contra – prestação a natureza de tributo;

13ª) As normas em causa são aplicáveis, também, tendo em conta o regime estabelecido no artº 148º do CPPT e do artº 91º da Lei do Jogo, onde se estabelece que à cobrança do imposto especial do jogo é-lhe aplicável o regime do Código do Processo Tributário — hoje, do CPPT.

14ª) Por outro lado, o acto praticado pelo Turismo de Portugal, IP, consistente na cobrança do tributo impugnado e em relação ao qual foi prestada garantia, pode ser contestada através da reclamação prevista no artº 276º do CPPT;

15ª) A não ser assim, aliás, haveria uma violação dos artºs 20º e 268º da Constituição, bem como dos artºs 95º, n.º 1 e 103º, nº2 da LGT;

16ª) Isto é, os administrados — como é o caso da ora recorrente — não teriam meio para terem acesso à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e/ou interesses legalmente protegidos;

17ª) A não ser assim, teríamos que os contribuintes que se sintam lesados por actos praticados no âmbito da cobrança coerciva de tributos, teriam direito a usar o meio processual previsto no artº 276º do CPPT, em relação a todos os tributos ... menos quanto ao imposto do jogo e à contrapartida;

18ª) E a circunstância, invocada na douta sentença recorrida, de o Turismo de Portugal, IP, não ter instaurado um processo de execução, não impede a utilização do meio "reclamação" previsto no artº 276º do CPPT;

19ª) É que o que releva é que o Turismo de Portugal praticou um acto de cobrança de uma dívida, ao intimar o banco garante a efectuar o pagamento;

20ª) Uma perspectiva formal, assente na não instauração de um processo de execução, seria beneficiar a prática de actos ilegais: bastaria a não instauração da execução e praticar actos de verdadeira execução da dívida;

21ª) Por isso, a douta sentença recorrida não pode manter-se.»

2 – A recorrida, Turismo de Portugal, IP, não apresentou contra alegações.

3 – O recurso foi interposto no TCA Norte.

Este por decisão sumária constante de fls. 193 e segs. dos autos, veio a declarar-se incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e declarou competente, para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

4 – O Exm.º Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu fundamentado parecer, que, na parte mais relevante, se transcreve:

«A questão que vem suscitada pela Recorrente consiste em aferir se o TAF do Porto tem ou não competência material para a apreciação da pretensão formulada pela Recorrente.

A competência dos tribunais em razão da matéria (ou jurisdição) afere-se em função da configuração da relação material controvertida, ou seja, em função dos termos em que é formulada a pretensão do Autor, incluindo os seus fundamentos.

Conforme se alcança da petição inicial da reclamação apresentada pela recorrente ao abrigo do artigo 276º do CPPT, esta invoca como causa de pedir a ilegalidade da notificação efectuada pelo "TURISMO DE PORTUGAL I.P." à instituição bancária emitente da garantia bancária para que fosse paga determinada quantia pecuniária por conta da prestação devida pelo contrato de concessão, tendo formulado o pedido de anulação do referido acto, que no seu entendimento tem a natureza de acto de cobrança coerciva de tributo.

Como decorre do artigo 276º e seguintes, a reclamação (recurso) ali prevista é um meio processual destinado a impugnar actos praticados pelo órgão de execução fiscal no âmbito da execução fiscal.

No caso concreto, tal como se reconheceu na sentença recorrida, à data da apresentação da referida reclamação não se encontrava pendente qualquer processo de execução fiscal e o accionamento da garantia à 1ª solicitação por parte do "TURISMO DE PORTUGAL" não configura um acto de órgão de execução fiscal, nem este instituto agiu nessa qualidade.

Por outro lado em face da pretensão manifestada pela Recorrente – anulação do acto de accionamento da garantia – também não há dúvidas de que estamos perante uma questão que envolve a apreciação do cumprimento do contrato de garantia em que são partes interessadas a Recorrente, o instituto e a instituição bancária.

Como se alcança da sentença recorrida, está em causa uma "garantia bancária autónoma irrevogável incondicional e à primeira solicitação".

Para Galvão Teles ("Garantia Bancária Autónoma", pág. 283), a garantia bancária é definida como "a garantia pela qual o banco que a presta se obriga a pagar ao beneficiário certa quantia em dinheiro (...), sem poder invocar em seu beneficio quaisquer meios de defesa relacionados com esse mesmo contrato". E sempre que da garantia bancária resulte uma obrigação de pagamento "à primeira solicitação" esta é, para além de autónoma em relação ao contrato base, automática, uma vez que o pagamento deve ser realizado mediante uma mera interpelação do beneficiário ao garante. Nestas situações, estamos perante a denominada garantia bancária "à primeira solicitação".

A garantia bancária "à primeira solicitação" é um contrato atípico, em que a garantia, prestada por um terceiro garante, é autónoma em relação ao contrato base onde são partes o devedor dador da ordem de pagamento e o credor beneficiário da garantia. Por outro lado é reconhecido pela jurisprudência e doutrina que a autonomização em relação ao contrato-base é um dos traços distintivos da garantia bancária e uma das características que lhe conferem autonomia, que por exemplo na fiança não existe, por esta ser caracterizada pela acessoriedade. E esta característica da autonomia é mais patente quando a garantia deve ser prestada à primeira solicitação, "onfirst demand", como é o caso (cfr., entre outros e a este propósito, os acórdãos do STJ de 20/03/2012, processo n.º 7.279/08, e da Relação de Lisboa de 17/05/2012 e 03/04/2014, processos nº49.107/06 e 5.063/11, respectivamente, e doutrina ali citada).

Como é sabido a competência dos tribunais judiciais é residual, pois define-se por exclusão de acordo com o art. 211º, nº1, da CRP, que estabelece: "os tribunais judiciais são os tribunais comuns em matéria cível e criminal e exercem jurisdição em todas as áreas não atribuídas a outras ordens judiciais".

Por sua vez e de acordo com os art.s 209º, nº1, alínea b), e 212º nº3 da CRP, os tribunais administrativos e fiscais são uma categoria de tribunais a quem compete o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. De igual modo, o art. 1º, nº1, do ETAF, prescreve que "compete aos tribunais administrativos e fiscais o conhecimento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas ".

Como se deixou exarado no Acórdão do Tribunal de Conflitos de 05-11-2013, "o conceito de relação jurídica administrativa é, assim, erigido, tanto pela Constituição como pela lei ordinária, como operador nuclear da repartição de jurisdição entre os tribunais administrativos e os tribunais judiciais".

E assim sendo e estando em causa a apreciação de pretensão relacionada com o cumprimento do contrato de garantia, que assume autonomia em relação ao contrato base, e em que não se vislumbra

a existência de uma relação jurídica administrativa, mostram-se competentes para a sua apreciação os tribunais comuns e não os tribunais administrativos e fiscais.

Por outro lado é manifesta a inadmissibilidade daquele meio processual e sua inadequação para impugnar o acto praticado pelo referido instituto, o que devia ter dado lugar à sua rejeição liminar. E como tal não ocorreu, há lugar à absolvição da instância do demandado instituto.

Afigura-se-nos, assim, que a sentença recorrida deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

5 – Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre apreciar e decidir.

6- Em sede factual apurou-se a seguinte matéria de facto:

1. A reclamante, em 29.12.1988, celebrou contrato de concessão exploração de jogos de fortuna ou azar, publicado no Diário da República, III Série, n.º 37, de 14 de Fevereiro de 1989, contrato que foi objeto de revisão em 14 de Dezembro de 2001, publicado no Diário da República, III Série, n.º 2 Série, de 1 de Fevereiro de 2002. (fls. 4 dos autos);

2. Na cláusula n.º 4 do contrato consta que: «A concessionária obriga-se, nos termos dos citados Decreto-Lei n.º 275/2001 e Decreto regulamentar n.º 28/88 a: "1. Prestar uma contrapartida mínima, no montante global de 58 359 353,96 euros (11 700 000 000$) a preços de 31 de Dezembro de 2000. a pagar do seguinte modo:

a) Até ao dia da assinatura do presente contrato 34 061 879,31 (6 828 793 800$):

b) O remanescente, no montante de 24 297 474.09 euros (4 871 206 200$) em 10 prestações semestrais iguais, no valor de 2 429 747,31 euros (487 120 620$) a preços de Dezembro de 2000 que se vencerão em 2 de janeiro de e 1 de Julho de cada ano sendo a primeira prestação devida em 2 de janeiro de 2002.

Os valores das prestações referidas em b) serão actualizadas para o ano em que cada uma delas for paga com recurso á evolução do índice de preços ao consumidor no Continente, excluída a habitação, publicado pelo Instituto nacional de Estatísticas. A contrapartida referida neste número será entregue no tesouro, mediante guias a emitir pela Inspeção-Geral de Jogos.

2. Para além da contrapartida referida no número anterior, prestar, em cada ano, uma contrapartida no valor de 50% das receitas declaradas dos jogos explorados no casino, todavia, em caso de alguma contrapartida prestada nos termos deste número poderá ser inferior aos valores indicados ao Decreto--Lei n.º 275/2001 de 17 de Outubro, depois de serem previamente convertidas em euros correntes do ano em que respeitam, nos termos do nº3 do mesmo diploma. (...)» Conforme consta do contrato de fls. 4/4versus que aqui se dá por integralmente por reproduzida.

3. Por força do n.º 2 da cláusula n.º 4 do contrato de concessão exploração de jogos de fortuna ou azar a concessionário prestou garantia bancário n.º GAR/13302068, emitida pelo Banco BPI, em 18.12.2013 (fls.75/76 dos autos);

4. Da referida garantia consta que '(…) O BANCO BPI, SA, (.4 vem prestar, por conta e a pedido da A…….. S.A. (...) garantia bancária autónoma, irrevogável, incondicional e à primeira solicitação, a favor do PRESIDENTE DO CONSELHO DIRETIVO DO TURISMO DE PORTUGAL I.P., no montante de EUR 7.300.000.00 (SETE MILHÕES E TREZENTOS MIL EUROS), em caução do bom e pontual cumprimento por aquela das obrigações a que se referem o nº, 2 da cláusula 40 do contrato de concessão da zona da Póvoa de Varzim, publicado no D.R. III Série, de 1 de Fevereiro de 2002 e a alínea b), do n.º 1, do artigo 3º., do Decreto Regulamentar n.º 29/88., de 3 de Agosto. (…) constante de fls.75/76 documento que se dão por integralmente por reproduzidos dos autos;

5. O Turismo de Portugal, I.P., através da notificação n.º 46/2014 de 27.01.2014, notificou o presidente do Conselho de Administração da A…….... S.A., para proceder ao pagamento do montante de € 8 727 969,92 relativos à contrapartida anual de 2013, do zona de jogo da Póvoa de Varzim, conforme documento constante de fls. 38/41 dos autos que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

6. A reclamante procedeu ao pagamento de € 1 077 344,55 (fls.63 dos autos);

7. O Turismo de Portugal, I.P. através do ofício com a referência SAI/20114/2329/DJU 05.02.2014, dirigida ao Banco BPI, SA interpelou o banco para proceder ao pagamento da € 5 650 625,37, correspondente ao valor liquidado da contrapartida anual mínima (fls. 34 dos autos);

8. Em 13.02.2014 foi interposta a presente reclamação.

7. <u>Do objecto do recurso</u>

Como se viu o recurso foi interposto no Tribunal Central Administrativo Norte, o qual, por decisão sumária constante de fls. 193 e segs. dos autos, veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

E de facto, porque apenas está em causa a interpretação das regras jurídicas aplicáveis, não havendo controvérsia a este propósito, também aqui se entende, na perspectiva considerada pelo Tribunal Central Administrativo Norte, que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT).

Há, assim, apreciar e decidir a questão objecto do recurso, que é a de saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida de fls. 136 e seguintes, que, ao abrigo do disposto nos artigos 49º do

ETAF e 16º do CPPT, julgou procedente a excepção dilatória a incompetência em razão da matéria o TAF do Porto para apreciar o presente processo, e absolveu da instância a entidade recorrida, Turismo de Portugal, I.P.

Como resulta da matéria de facto levada ao probatório a recorrente A……., S.A., celebrou em 29/12/1988 um contrato de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar, nos termos do qual e no âmbito das obrigações dele decorrentes, designadamente do pagamento de contraprestação pecuniária e pontual cumprimento, prestou garantia bancária autónoma irrevogável, incondicional e à primeira solicitação, a favor do presidente do conselho directivo do "TURISMO DE PORTUGAL, I P.", no montante de € 7.300.000,00 euros.

Em 27 de Janeiro de 2014 a recorrente foi notificada para efectuar o pagamento da quantia de 8.727.969,92 euros e como foi apenas pago pela recorrente o montante de € 1.077.344,55 euros, o "TURISMO DE PORTUGAL, I.P." accionou a garantia bancária e interpelou a instituição financeira para efectuar o pagamento da quantia de € 5.650.625,37 euros, correspondente ao valor liquidado da contrapartida anual mínima.

E em 13/02/2014 a recorrente deduziu reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT com base no entendimento de que o acto interpelou o Banco BPI, S.A., para proceder ao pagamento de € 5.650.625,37, por conta da garantia bancária prestada viola o disposto nos art.ºs 169.ºdo CPPT e 52.º da LGT, que estabelecem a suspensão da cobrança de tributos que tenham sido impugnados e em relação aos quais tenha sido prestada garantia idónea.

Em face desta pretensão a decisão sindicada começou por conhecer da excepção de incompetência material deduzida pelo "TURISMO DE PORTUGAL, I.P." e pelo Ministério Público e concluiu não se estar perante uma relação jurídica tributária, já que o que está em causa é uma contrapartida mínima fixada por comum acordo entre a concessionária e o Estado Português, sendo certo que para além dessa contrapartida a concessionária tem a obrigação do pagamento do imposto especial do jogo.

Mais se ponderou na sentença recorrida que ao ter sido fixada no nº2 da cláusula nº4 do contrato de concessão a prestação de garantia bancária, esta visa assegurar o pontual cumprimento das obrigações contratuais, pelo que ao ser accionada a garantia, tal acto não configura um acto de execução fiscal.

Concluiu, assim, o tribunal recorrido que da conjugação dos artigos 49º do ETAF e 16º do CPPT resulta ser o TAF do Porto incompetente em razão da matéria para apreciar o presente processo, tendo absolvido o "TURISMO DE PORTUGAL" da instância.

Não conformada com o assim decidido alega a recorrente, em síntese, que o "Turismo de Portugal, I.P."ao ter accionado a cobrança da garantia bancária oferecida para efeitos de suspensão de cobrança coerciva da dívida, referente à contrapartida prevista no Decreto-Lei nº275/2001 de 27/10 e no Decreto-Regulamentar nº24/88, de 3/8, e que entretanto havia sido impugnada, incorreu em violação do disposto nos artigos 169º do CPPT e 52º da Lei Geral Tributária, sendo o meio processual adequado para impugnar tal acto a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, sob pena de violação do direito de acesso à tutela jurisdicional efectiva.

Para o efeito sustenta que as referidas normas do CPPT e da LGT são aplicáveis à contrapartida liquidada pelo Turismo de Portugal, IP, porque tal contrapartida tem a natureza de um imposto.

E que, ainda que não tivesse essa natureza, enquanto tributo, nos termos dos artºs 3º da LGT e 1º da CPPT, lhe seria aplicável o regime destes diplomas.

Esta argumentação da recorrente não pode, no entanto, obter provimento, como abaixo se demonstrará.

7.1 Da incompetência do Tribunal Administrativo e Fiscal, em razão da matéria, para apreciar o acto impugnado.

Os arts. 49 e 49ºA do ETAF definem a competência dos Tribunais Tributários através dos meios processuais utilizáveis na jurisdição fiscal.

Da análise destas normas e das demais que no actual ETAF regulam a competência dos tribunais fiscais pode concluir-se que a competência dos tribunais fiscais só existirá quando o acto impugnado respeitar a uma questão fiscal.

O conceito de questão fiscal tem oscilado na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo entre a tese restritiva ou redutora e a tese ampliativa. Como se sublinha no acórdão do Plenário, deste Supremo Tribunal Administrativo, de 21/3/2012, no processo n.º 0189/11, "a *tese ampliativa é a que é hoje seguida na jurisprudência e abrange todas as questões cuja resolução exige a interpretação e a aplicação de quaisquer disposições de direito fiscal, desde que se situe no campo da actividade tributária do Estado (Ac. do STA de 11/3/1997 - Proc. n.º 41144). (....) na vigência do actual ETAF (2004), cuja redacção sobre esta matéria em nada diverge, decidiu este Supremo Tribunal que por "questão fiscal" deverá entender-se a que de forma, imediata ou mediata, faça apelo à interpretação e aplicação da norma de direito fiscal, ou seja, da norma que se relaciona com impostos ou figuras análogas (Ac. de 11/2/2004 - Proc. n.º 01927/03). Ver, ainda, i. a., Acs. do Tribunal Plenário de 2/4/2009 - Proc. n.º 0987/08 e de 27/5/2009 - Proc. n.º 0119/2008.*»

A questão da competência dos tribunais fiscais reconduz-se, pois, a saber se no caso está em causa a apreciação da validade de um acto em que a Administração fez interpretação e aplicação de normas de direito fiscal substantivo ou adjectivo para resolver questão incluída no exercício da função tributária ([1]).

Ora no caso não se verifica nenhum daqueles pressupostos.

Com efeito a pretensão manifestada pela Recorrente – anulação do acto de accionamento da garantia – constitui questão que envolve a apreciação do cumprimento do contrato de garantia em que são partes interessadas a Recorrente, o instituto e a instituição bancária, cuja resolução não exige a interpretação e a aplicação de quaisquer disposições de direito fiscal.

Como se evidencia na sentença recorrida a recorrente, para cumprimento do n.º 2 da cláusula n.º4 do contrato de concessão exploração de jogos de fortuna ou azar, prestou garantia bancária n.º GAR/13302068, emitida pelo Banco BPI, em 18.12.2013.

Da referida garantia consta que (...) O BANCO BPI, SA, (...) vem prestar, por conta e a pedido da A……., S.A., (...) garantia bancária autónoma, irrevogável incondicional e à primeira solicitação, a favor do PRESIDENTE DO CONSELHO DIRETIVO DE TURISMO DE PORTUGAL, I.P., no montante de EUR 7.300.000.00 (SETE MILHÕES E TREZENTOS MIL EUROS), em caução do bom e pontual cumprimento por aquela das obrigações a que se referem o nº, 2 da cláusula 4º do contrato de concessão da zona da Póvoa de Varzim, publicado no D.R. III Serie, de 1 de Fevereiro de 2002 e a alínea b), do n.º 1, do artigo 3º., do Decreto Regulamentar nº. 29/88., de 3 de Agosto. (...)".

Esta garantia visava assegurar o pontual cumprimento das obrigações da concessionários a que se refere o nº, 2 da cláusula 4º do contrato de concessão da zona da Póvoa de Varzim, ou seja o pagamento da contrapartida mínima derivada do contrato de concessão.

Trata-se, porém, importa sublinhar, de uma "garantia bancária autónoma irrevogável incondicional e à primeira solicitação".

Ora, como vem afirmando a doutrina e a jurisprudência, a garantia bancária "à primeira solicitação" é um contrato atípico, em que a garantia, prestada por um terceiro garante, é autónoma em relação ao contrato base onde são partes o devedor dador da ordem de pagamento e o credor beneficiário da garantia.

A independência do contrato de garantia autónoma em relação ao contrato base é um dos traços distintivos da garantia bancária e uma das características que lhe conferem autonomia, que por exemplo na fiança não existe, por esta ser caracterizada pela acessoriedade. E esta característica da autonomia é mais patente quando a garantia deve ser prestada à primeira solicitação, "on first demand", como é o caso (cfr., entre outros, jurisprudência e doutrina citados no parecer do Exmº Magistrado do Ministério Público e ainda o Acórdão do Tribunal de Conflitos 29/12 de 5.11.2013.)

Com efeito o pagamento à primeira solicitação (*on first demand*), assumido pelo garante, implica a sua obrigação de pagar ao beneficiário a indemnização objecto da garantia, não podendo opor-lhe quaisquer excepções reportadas à relação principal (contrato-base), a menos que haja evidentes e graves indícios de actuação de má fé, nela se incluindo a conduta abusiva do direito - cfr., neste sentido o referido acórdão do Tribunal de Conflitos e doutrina ali citada, nomeadamente, Galvão Telles, in O Direito, Ano 120, 275/283; Menezes Cordeiro, Manual De Direito Bancário, 2010, 763/764; Almeida Costa e Pinto Monteiro, 1.c., 20; Javier Camacho de Los Rios, in El Seguro De Caución. Estudio Crítico (Editorial Mapfre, 1994), 121.

No caso pese embora as contrapartidas referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto Regulamentar nº. 29/88., de 3 de Agosto sejam realizadas também (mas não só) através do pagamento do imposto especial sobre o jogo (artº 6º, alínea a) do referido diploma legal) a pretensão da recorrente não tem por objecto o cálculo e apuramento das contrapartidas ou o cumprimento ou incumprimento do contrato de concessão, mas sim o accionamento da garantia prestada que, como vimos, é autónoma e à primeira solicitação.

Ora são estas características de autonomia e independência da garantia *on first demand* em relação ao contrato base que nos levam a concluir que a situação em análise não envolve a interpretação e aplicação de normas de direito fiscal substantivo ou resolução de qualquer questão incluída no exercício da função tributária.

Em suma a questão que está em causa nos presentes autos envolve a apreciação do cumprimento do contrato de garantia em que são partes interessadas a Recorrente, o instituto e a instituição bancária e cuja resolução não exige a interpretação e a aplicação de quaisquer disposições de direito fiscal.

Por outro lado, e como bem se refere na primeira instância, o accionamento da garantia à 1ª solicitação por parte do "TURISMO DE PORTUGAL" não configura um acto de órgão de execução fiscal, nem este instituto agiu nessa qualidade.

Na verdade, quando a recorrente não pagou a totalidade do remanescente da contrapartida anual a que contratualmente estava obrigada entrou em incumprimento do próprio contrato de concessão, o que levou a que o Turismo de Portugal optasse por cobrar a importância em falta do garante do cum-

primento daquela obrigação contratual, sem ter de recorrer a um processo de execução coerciva da referida obrigação.

Assim, face ao pagamento incompleto do remanescente da contrapartida devida contratualmente pela recorrente, a entidade recorrida exigiu aquele do garante através da garantia bancária que a recorrente lhe prestou precisamente para esse efeito.

Dúvidas não há, pois, de que não foi instaurado qualquer processo executivo para pagamento coercivo do remanescente da contrapartida anual relativa ao ano de 2013 no qual o Turismo de Portugal seria o exequente e a recorrente a executada.

Ora como decorre do disposto no artº 276º do CPPT o procedimento de reclamação de decisões do órgão de execução fiscal deve ter por objecto decisões da administração tributária no processo de execução fiscal que afectem os direitos e interesses legalmente protegidos dos interessados.

No caso vertente não há processo de execução fiscal nem estão em causa decisões da Administração Tributária no processo de execução fiscal.

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

E não se diga que ocorre violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva

É que a recorrente sempre terá assegurado o recurso aos meios comuns para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos e não é a declaração de incompetência dos Tribunais Administrativos e Fiscais que contraria a consagração legal da tutela jurisdicional efectiva.

Em síntese, estando em causa a apreciação de pretensão relacionada com o cumprimento do contrato de garantia bancária autónoma, irrevogável incondicional e à primeira solicitação, prestada para caução do bom e pontual cumprimento das obrigações decorrentes de contrato de concessão e exploração de jogos de fortuna e azar, nomeadamente o pagamento da contrapartida mínima derivada do contrato de concessão prevista no artº 6º do Decreto Regulamentar 29/88, e não existindo processo de execução fiscal nem estando em causa decisões da Administração no âmbito do processo de execução fiscal, forçoso é concluir que o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto não é competente, em razão da matéria, para conhecer do presente processo.

A decisão recorrida, que assim entendeu, merece ser confirmada.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Isabel Marques da Silva.*

([1]) Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume, pag. 231.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Oposição. Citação. Administrador. Insolvência.

Sumário:

É nula a citação de uma sociedade posterior à declaração de insolvência, se essa mesma citação é efectivada por via postal para a sede da referida sociedade, ao invés de ser dirigida ao Administrador da insolvência e para o seu domicílio constante da sentença de insolvência.

Processo n.º 1354/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra) datada de 4 de Setembro de 2014, que julgou procedente a reclamação que

"A……, Ldª" deduziu contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3 proferida no âmbito da execução fiscal com o n.º 3611201001094866 e apensos, consubstanciada no indeferimento do pedido de arguição de nulidade do acto de citação.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a reclamação deduzida contra o despacho de 19/05/2014 do Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3 que indeferiu o requerimento mediante o qual a Reclamante pretende ver reconhecida a nulidade da sua citação, efectuada no âmbito do Processo de Execução Fiscal (PEF) n.º 3611201001094866 e Apensos, em que é executada.

II. Na douta sentença recorrida considerou-se que a questão que se coloca «*cinge-se a saber se é legal a decisão reclamada, que indeferiu o pedido de reconhecimento da nulidade de citação da reclamante, tornando necessário apurar se mantendo a sociedade declarada insolvente a sua personalidade jurídica até à sua dissolução, a mesma pode ser citada/notificada no local da sua sede, ou, ao invés se o tem que ser na pessoa do administrador da insolvência*».

III. Entendeu o Tribunal *a quo* que «Após a entrada em vigor do CIRE (...), a citação a que se refere o artigo 156.º do CPPT deve ser efectuada na pessoa do administrador de insolvência», pelo que, «*Tendo as citações postais sido remetidas em 27.11.2010 para a morada da sede da reclamante - Rua ……. n.º …….. Alfragide (…), quando deveria ter sido para o domicílio do Sr. Administrador de Insolvência, nos termos do artigo 156.º e 165º, n.º 1 alínea a) do CPPT, o que decorre expressamente do artigo 81.º, n.º 1 do CIRE é de concluir estarmos perante uma nulidade insanável nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT*».

IV. Salvo o devido respeito, não pode a Fazenda Pública concordar com a decisão ora recorrida, desde logo porque da leitura conjugada dos artigos 141.º, n.º 1, alínea e), 146º, n.º 2 e 160º, n.º 2, todas do Código das Sociedades Comerciais, conclui-se que a declaração de insolvência das sociedades comerciais acarreta a sua dissolução, contudo aquelas entidades mantêm a sua personalidade jurídica na fase da sua liquidação, apenas se considerando extintas pelo encerramento dessa mesma liquidação (cfr. neste mesmo sentido o Acórdão do STJ de 12/10/2006, proferido no processo n.º 06P2930 e o Acórdão do STA de 24/02/2011, proferido no Processo n.º 01145/09).

V. Assim, e tendo em conta que, com a declaração de insolvência, a Reclamante mantém a sua personalidade jurídica, a sua capacidade tributária e continuam a ser-lhe aplicáveis as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, mantêm-se, portanto, todas as obrigações fiscais, entre as quais a entrega atempada das obrigações declarativas.

VI. Face ao exposto, e tendo o Administrador da Insolvência assumido a administração da insolvente em 01/02/2007, é este a partir desta data o responsável pelo cumprimento das obrigações declarativas da insolvente, designadamente no que concerne à alteração do cadastro.

VII. Sendo, ainda, de realçar que, na redacção do artigo 110.º do CIRC em vigor à data da sentença de declaração de insolvência (actual artigo 118º), nem sequer constava o n.º 7, bem como o n.º 3 do artigo 31.º do CIVA em vigor à data (actual artigo 32º), aditados pelo Decreto-lei n.º 122/2009 de 21 de Maio.

VIII. Ou seja, aquando da declaração de insolvência, momento em que passou a caber ao administrador de insolvência nomeado proceder ao cumprimento das obrigações declarativas da insolvente, não estava sequer prevista a possibilidade de dispensa da entrega da declaração de alterações, sempre que estas sejam de factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial e a entidades inscritas no Ficheiro Central de Pessoas.

IX. Ora, não tendo o Administrador de Insolvência procedido à entrega desta declaração de alterações, tal como lhe competia, a citação foi enviada para a morada constante dos registos da Administração Fiscal, pelo que não pode ser assacado vício à citação efectuada.

X. Assim, na douta sentença recorrida não foi obtido o melhor julgamento, pelo que, pugna-se pela substituição daquela decisão por uma outra que, com as legais consequências, considere totalmente correcta e fundamentada a posição da AT e declare improcedente a presente reclamação.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso deve a decisão recorrida ser revogada e a reclamação do acto de órgão de execução fiscal ser declarada totalmente improcedente.

PORÉM V. EXAS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Sintra de 04.09.2014 que julgou procedente a reclamação deduzida pela firma "A……., LDA", ora recorrida, visando a anulação da decisão do Chefe do Serviço de Finanças Amadora 3 que indeferiu o pedido de arguição de nulidade que a mesma havia deduzido.

Insurge-se a Recorrente contra a sentença recorrida porque o que decorre da leitura conjugada dos arts. 141.º, n.º 1, aI. e) do CPPT, 146.º, n.º 2 e 160.º, n.º 2, todos do CSC é que, embora a declaração de insolvência das sociedades comerciais acarrete a respectiva dissolução, essas entidades "mantêm

a sua personalidade jurídica na fase da liquidação, apenas se considerando extintas pelo encerramento dessa mesma liquidação". E, mantendo a sociedade, no caso a recorrida, a sua "personalidade jurídica e a sua capacidade tributária (...) continuam a ser-lhe aplicáveis as disposições que regem as sociedades não dissolvidas" mantendo-se, portanto, "todas as obrigações fiscais, entre as quais a entrega atempada das obrigações declarativas" (cfr. Conclusões IV e V).

Porém, a questão apreciada e decidida na sentença recorrida não foi essa. A questão que vinha colocada e que a sentença recorrida apreciou era, como bem refere o MP no seu parecer de fls. 52 e 53, a de "saber se mantendo a sociedade declarada insolvente a sua personalidade jurídica até à dissolução, a mesma pode ser citada/notificada no local da sua sede ou, ao invés, se o tem que ser na pessoa do administrador da insolvência". E relativamente a essa questão considerou a sentença recorrida, louvando-se na doutrina do douto Ac. do Tribunal da Relação de Coimbra de 07.09.2010 - P. n.º 1093/09.0TBTMR.C1, citado no parecer do MP, que "tendo as citações postais sido remetidas (...) para a morada da sede da reclamante (...), quando deveria ter sido para o domicílio do Sr. Administrador de Insolvência, nos termos dos artigos 156.º e 165.º, n.º1, alínea a) do CPPT, o que decorre expressamente do artigo 81.º, n.º 1 do CIRE é de concluir estarmos perante uma nulidade insanável nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT". Considerou, por esse motivo, que a decisão reclamada não podia manter-se na ordem jurídica.

Ora, a decisão do tribunal a quo quanto à questão que se colocava na reclamação - que a citação a que se refere o art. 156º do CPPT devia ter sido efectuada na pessoa do administrador de insolvência - é matéria que verdadeiramente não vem tratada nas Conclusões da Alegação da Recorrente, sendo que são estas que definem e delimitam o âmbito do recurso.

Nesta conformidade, não sendo afrontada a concreta decisão proferida, sou de parecer que o presente recurso não deverá ser conhecido.

Assim não se entendendo, sou de parecer que deverá ser negado provimento ao recurso, com base no conjunto de argumentos vertidos no parecer do MP de fls. 52 e 53 e na decisão recorrida, aos quais inteiramente se adere, mantendo-se, consequentemente, a decisão recorrida.

Cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) Por sentença proferida em 01.02.2007, no processo n.º 1456/05.0TYLSB no 1º Juízo do Tribunal de Comércio de Lisboa, e transitada em julgado em 09.03.2007, foi declarada a insolvência da sociedade "*A……., Lda*" tendo sido nomeado Administrador de Insolvência o Sr. Dr. B……., com domicílio na Avenida ……., ……. ……. 2780-…….. Oeiras.

B) No âmbito do processo de insolvência n.º 1456/05.0TYLSB a ATA reclamou créditos no valor de € 375.043,87.

C) Em 06.02.2007, foi registada na Conservatória do Registo Comercial a declaração de insolvência.

D) Em 17.11.2010 foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Amadora 3 contra a Reclamante o processo de execução fiscal n.º 3611201001094866 e apensos, por dívidas de IVA, IRC, IMI e Coimas, referentes aos anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, no montante de € 21.215,45, acrescido de juros e custas.

E) Em 03.06.2014, a reclamante peticionou junto do órgão de execução fiscal a declaração de nulidade das citações operadas no âmbito do processo de execução fiscal a que alude a alínea D) do probatório.

F) Em 19.05.2014, por despacho da Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3 foi indeferida a pretensão a que alude a alínea E) do probatório.

G) As citações postais realizadas em 27.11.2010, foram enviadas para a morada do devedor originário Rua …… nº…….. - Alfragide.

Nada mais se deu como provado.

Na sentença recorrida decidiu-se a procedência da questão (e do pedido) que vinha colocada pelo Reclamante com a seguinte fundamentação:

"*A questão a dirimir nos presentes autos cinge-se a saber se é legal a decisão reclamada, que indeferiu o pedido de reconhecimento da nulidade de citação da reclamante, tornando necessário apurar se mantendo a sociedade declarada insolvente a sua personalidade jurídica até a sua dissolução, a mesma pode ser citada/notificada no local da sua sede ou, ao invés, se o tem que ser na pessoa do administrador da insolvência.*

Vejamos então.

Dispõe o artigo 156.º do CPPT que "Se o funcionário ou a pessoa que deva realizar o acto verificarem que o executado foi declarado em estado de falência, o órgão da execução fiscal ordenará que a citação se faça na pessoa do liquidatário judicial.».

Após em entrada em vigor do CIRE (no dia 15-09-2004 - artigo 3.º do DL n.º 200/2003, de 18 de Agosto), a citação a que se refere o artigo 156.º do CPPT deve ser efectuada na pessoa do administrador de insolvência - artigo 11.º, n.º 1 do DL n.º 53/2004.

O administrador da insolvência assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessa à insolvência, com excepção da intervenção do devedor no âmbito do próprio processo de insolvência, seus incidentes e apensos, salvo expressa disposição em contrário - artigo 81.º, n.ºs 4 e 5 do CIRE. Daí que se justifique que seja o administrador da insolvência a entidade a citar para a execução. (Neste sentido vide Acórdão do TCA Norte de 18.10.2013, proferido no processo n.º 01542/09.8BEBRG - disponível em texto integral em www.dgsi.pt.)

Com efeito, pode ler-se no acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 07.09.2010, proferido no processo n.º 1093/09.0TBTMR.C1 (acórdão identificado no douto parecer do Ministério Público) «II - A citação de uma sociedade no local da sede por via postal, assenta a presunção da existência aí de uma estrutura funcional que conduza o conhecimento desse acto àqueles que representam essa sociedade.

III - Este pressuposto deixa de se verificar quando a sociedade foi declarada insolvente e a sua representação em juízo passou a competir ao administrador da insolvência (...) após a declaração de insolvência, sendo o destinatário directo do acto o administrador da insolvência (no sentido de ser este quem pode reagir a esse acto em representação daquela pessoa colectiva), toda a construção lógica em que assenta a presunção de efectivo conhecimento desse acto por quem dispõe de poderes para a ele reagir, entra em crise, não sendo possível afirmar, pelo menos com alguma segurança, que a entrega da correspondência naquele local implicou a transmissão da mesma ao administrador da insolvência e que, em função disso, seja possível dar por desencadeados, nesses termos, os importantes efeitos processuais e substantivos decorrentes da prática, ritualmente correcta do acto de citação. E isto sem prejuízo das dúvidas que, consistentemente, a situação de insolvência acarreta quanto à continuidade de um efectivo funcionamento da pessoa colectiva naquele local»

Ora, tendo as citações postais sido remetidas em 27.11.2010 para a morada da sede da reclamante - Rua ……. n.º ……. Alfragide (cfr. alínea G) do probatório), quando deveria ter sido para o domicílio do Sr. Administrador de Insolvência, nos termos dos artigos 156.º e 165.º, n.º 1 alínea a) do CPPT, o que decorre expressamente do artigo 81.º, n.º 1 do CIRE é de concluir estarmos perante uma nulidade insanável nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT.

Razão pela qual, não pode manter-se a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3 que indeferiu o pedido de arguição de nulidade invocado pela reclamante.".

Lidas atentamente as conclusões das alegações do recurso interposto pela Fazenda Pública, pode-se surpreender com facilidade que a mesma esgrime um único argumento contra esta sentença recorrida (que, aliás, já tinha invocado na sua contestação), daí concluindo pelo erro de julgamento, vem alegado, no essencial, que a legalidade da citação (ao contrário do decidido) encontra fundamento no facto de o Administrador da insolvência não ter procedido à alteração do cadastro junto da AT, aquando da declaração da falência, o que se lhe impunha por força da legislação em vigor à data.

Dispunha, à data -27/11/2010- em que foram realizadas as citações nos autos de execução, o artigo 41º do CPPT sobre a notificação ou citação das sociedades:

1 - As pessoas colectivas e sociedades serão citadas ou notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem.

2 - Não podendo efectuar-se na pessoa do representante por este não ser encontrado pelo funcionário, a citação ou notificação realiza-se na pessoa de qualquer empregado, capaz de transmitir os termos do acto, que se encontre no local onde normalmente funcione a administração da pessoa colectiva ou sociedade.

3 - O disposto no número anterior não se aplica se a pessoa colectiva ou sociedade se encontrar em fase de liquidação ou falência, caso em que a diligência será efectuada na pessoa do liquidatário.

Dispunha também, à data, o artigo 43º do CPPT sobre a obrigação de participação do domicílio:

1 - Os interessados que intervenham ou possam intervir em quaisquer procedimentos ou processos nos serviços da administração tributária ou nos tribunais tributários comunicam, no prazo de 15 dias, qualquer alteração do seu domicílio ou sede.

2 - A falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos dos artigos anteriores, devido ao não cumprimento do disposto no n.º 1, não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efectuadas.

3 - A comunicação referida no n.º 1 só produzirá efeitos, sem prejuízo da possibilidade legal de a administração tributária proceder oficiosamente à sua rectificação se o interessado fizer a prova de já ter solicitado ou obtido a actualização fiscal do domicílio ou sede.

Também com interesse, dispunha à data o artigo 191º, n.º 1 do CPPT que, nos processos de execução fiscal cuja quantia exequenda não exceda 250 unidades de conta, a citação efectuar-se-á, mediante simples postal, aplicando-se-lhe as regras do artigo anterior, com as necessárias adaptações.

Como resulta do probatório da sentença recorrida, a citação postal da insolvente foi dirigida para a antiga sede da mesma, nos termos do disposto no artigo 191º, n.º 1 do CPPT, sem ter sido dirigida

expressamente ao Administrador da insolvência, que tinha um domicilio diferente, cfr. sentença da insolvência a fls. 12.

E era a este que deveria ter sido dirigida por força do disposto no artigo 41º, n.º 3 do CPPT anteriormente referido e do disposto no artigo 81º, n.º 4 do CIRE.

Portanto, a não comunicação da eventual mudança de domicílio, a que se refere a recorrente, irreleva, cfr. art. 43º, n.º 2 do CPPT, para efeitos de se poder concluir (ou não) pela regularidade da citação, precisamente porque a citação não foi especificamente dirigida ao administrador da insolvência, como poderia e deveria ter sido, tanto mais que está provado que a AT conhecia ter ocorrido a declaração de insolvência, porque ela própria reclamou créditos no respectivo processo, e que a insolvência foi devidamente levada ao registo no tempo e local próprio e da mesma foi dado conhecimento ao Serviço de Finanças competente, cfr. fls. 13 da mesma sentença.

E o facto de a sociedade declarada insolvente manter a sua personalidade jurídica até ao encerramento da liquidação ["*...qualquer que seja a causa de dissolução, ...*acarretar*... uma fase de liquidação do património societário conducente à extinção da sociedade, pois, como decorre do disposto no artigo 160.º, n.º 2, do CSC, a sociedade só é considerada extinta após o registo do encerramento da liquidação, mantendo até lá a personalidade jurídica, sujeito de direitos e obrigações, a quem continua a ser aplicável, embora com as necessárias adaptações e em tudo que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (cfr. artigo 146.º do CSC)...*", cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 24/02/2011, recurso n.º 01145/09], não afasta a necessidade de a sua representação em juízo dever passar sempre pelo administrador da insolvência, pois é a ele que legalmente compete essa representação, cfr. art. 81º, n.º 4 do CIRE.

Incumbindo ao Administrador da insolvência a representação da massa, como é bem referido na sentença recorrida, e recaindo sobre a AT a obrigação de proceder à citação do mesmo administrador para o processo de execução logo que tenha conhecimento da declaração de insolvência, cfr. art. 156º do CPPT (*se o funcionário ou a pessoa que deva realizar o acto verificarem que o executado foi declarado em estado de falência, o órgão da execução fiscal ordenará que a citação se faça na pessoa do liquidatário judicial*), temos necessariamente que concluir pelo acerto da decisão recorrida ao determinar a procedência desta reclamação.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, acordam em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

D.N.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Jorge Miguel Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Anulação da venda. Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Fundamentos de anulação da venda. Ilegalidade da liquidação.

Sumário:

I — Não é nula, por omissão de pronúncia, a sentença que não se pronunciou sobre a consequência jurídica que decorreria se os fundamentos invocados para a anulação da venda fossem conhecidos e procedentes, se esta decidiu não poder conhecer e julgar improcedentes tais fundamentos.

II — A ilegalidade da liquidação, em razão da existência de isenção de imposto, não constitui fundamento legal do pedido de anulação da venda executiva (artigos 257.º do CPPT e 839.º do CPC).

III — Não é possível convolar o pedido de anulação da venda em impugnação judicial da liquidação se o requerimento de anulação foi apresentado para além do prazo de que o contribuinte dispunha para impugnar as liquidações de imposto exequendas.

IV — O pedido de anulação da venda formulado ao abrigo da alínea b) *do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT — quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo da alínea a*) *do n.º 1 do*

artigo 203.º — pressupõe a invocação pelo requerente da impossibilidade de no prazo legal e pelo meio próprio ter invocado tais fundamentos, não cabendo ao tribunal indagar a razão pelo qual o não fez.

Processo n.º 1865/13-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A……, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 10 de Julho de 2013, que julgou improcedente o pedido de anulação da venda executiva do prédio urbano inscrito na matriz predial de …… sob o artigo n.º 3375-D por si deduzido, apresentando para tal as seguintes conclusões:

1 – No seu petitório inicial pediu o ora recorrente a anulação da venda efetuada no processo de execução fiscal, com base nos seguintes elementos:

a) a transmissão do imóvel a que se reporta a liquidação de SISA estava isenta de imposto, por se destinar exclusivamente a habitação;

b) o imposto de Selo foi liquidado aquando da prática dos atos a ele sujeitos;

c) o IMI não é devido, porquanto o executado beneficiava de isenção de Contribuição Autárquica de 2003 a 2012.

2 – Atualmente, encontra-se estabilizado o entendimento de que a anulação da venda constitui um incidente da execução fiscal, devendo ser tramitado como e enquanto tal, não sendo nem uma impugnação judicial nem uma oposição à execução.

3 – Não concordando o recorrente com a douta sentença judicial proferida que veio a julgar improcedente o pedido de anulação da venda, dela veio a interpor recurso e aduzindo-se no mesmo, exclusivamente matéria de direito e com implicações também ao nível da nulidade da sentença.

4 – Sobre o primeiro dos fundamentos invocados para a anulação da venda – a transmissão do imóvel a que se reporta a liquidação de SISA estava isenta de imposto, por se destinar exclusivamente à habitação – o Tribunal a quo considerou que tal fundamento não constitui fundamento para a anulação da venda mas sim de impugnação judicial.

5 – Por outras palavras, para o Tribunal a quo qualquer ilegalidade que se enquadre no âmbito de uma impugnação judicial não pode ser arguida em sede de anulação da venda.

6 – Com tal interpretação restritiva do art. 257.º do CPPT e 909.º do CPC não concorda o recorrente, já que se deveria ter interpretado teleologicamente tais preceitos legais, acarretando assim a sua violação, o que ora se reclama.

7 – Mesmo que assim não se entenda, deveria o Tribunal a quo convalidar o processo para a forma tida como correcta, por força do disposto no art. 97.º n.º 3 da LGT e art. 98.º n.º 4 do CPPT, dando mesmo cumprimento aos Princípios da cooperação – art. 7.º do CPC, e do dever de gestão processual – art. 6.º do CPC.

8 – Nestes termos, entende o recorrente que o Tribunal a quo com o comportamento adotado acarretou a violação de tais regras legais, o que ora se reclama.

9 – No que se refere aos restantes fundamentos invocados pelo ora recorrente para a anulação da venda – o Imposto de Selo foi liquidado aquando da prática dos atos a ele sujeitos; e, o IMI não é devido, porquanto o executado beneficiava de isenção de Contribuição Autárquica de 2003 a 2011 – entendeu o Tribunal a quo que os mesmos são fundamento de oposição à execução.

10 – Todavia, veio o Tribunal a deduzir que o executado e ora recorrente já tinha conhecimento dos mesmos, aquando da citação para a execução, logo, poderiam e deveriam ter sido invocados antes da venda, nem foi alegado qualquer impedimento, pelo que improcedeu a sua pretensão anulatória.

11 – Entende o recorrente que o Tribunal a quo não deveria presumir, sem mais, que o mesmo não teve qualquer impedimento para invocar as suas pretensões antes da venda.

12 – Deveria o Tribunal a quo ter convidado a parte a esclarecer tal situação, o que não fez, em prol do cumprimento dos Princípios do contraditório – art.º 3.º do CPC, dever de gestão processual – art. 6.º do CPC, e o da cooperação – art. 7.º do CPC, acarretando assim violação dos mesmos, o que ora se reclama.

13 – Ao consentir alterações na situação do contribuinte, de forma unilateral e retroativa, pois tinha benefícios fiscais de isenção, sem confirmar a legalidade dos procedimentos, nada decidindo, o Tribunal a quo violou o Princípio da segurança jurídica – art. 103.º, n.º 3, da CRP, situação que urge ser reparada e que ora se reclama.

14 – Também o Tribunal a quo não se pronunciou sobre a aplicabilidade ou não do art. 201.º do CPC aos presentes autos, já que essa foi a justificação legal invocada pelo mesmo no seu petitório

inicial, pelo que a sentença padece de nulidade nos termos do art. 615.º, n.º 1, alínea d), o que ora se reclama para os devidos efeitos legais.

15 – Alterando a sentença nos termos apontados, prevalecendo a verdade material e assim advindo a justa e efetiva composição do litígio,

V.ªs Excelências farão, aliás como sempre, a devida JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência de pedido de anulação de venda efectuada no processo de execução fiscal n.º 3441200701032470 8 (SF Feira 2)

FUNDAMENTAÇÃO

1. Nulidade da sentença

A apreciação pelo tribunal do fundamento específico de anulação da venda previsto no art. 201.º do CPC revogado (por remissão do art. 909.º n.º 1 alínea c) CPC revogado), segundo a qualificação jurídica da requerente, ficou prejudicada pela pronúncia prévia no sentido da falta de alegação de factos que configurassem fundamento legal abstracto de anulação da venda.

Neste contexto a sentença não enferma de nulidade por omissão de pronúncia (art. 125º n.º 1 CPPT; art. 660.º n.º 2 primeiro segmento CPC revogado)

2. As causas de pedir enunciadas pelo recorrente no requerimento dirigido ao tribunal tributário (isenção de SISA – ano 2003; pagamento do Imposto do Selo – ano 2003; isenção de IMI – anos de 2007 e 2008) não constituem fundamentos legais do pedido de anulação da venda do imóvel efectuada no processo de execução fiscal (art. 257.º CPPT; art. 909.º CPC revogado; art. 839º CPC vigente)

A isenção dos impostos incidentes sobre o imóvel penhorado e vendido, tendo como consequências jurídicas a inexistência das obrigações tributárias e a ilegalidade dos actos tributários de liquidação resultantes daquelas obrigações, por erro sobre os pressupostos de direito, constitui fundamento de impugnação judicial (art. 99.º CPPT; Jorge Lopes de Sousa "Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado" 6.ª edição 2011 Volume I p. 115)

O anterior pagamento do Imposto de Selo, parcela da quantia exequenda, constitui fundamento de oposição à execução fiscal (art. 204.º n.º 1 alínea f) CPPT)

3. No caso concreto obsta à convolação para qualquer destas espécies processuais, que ao tribunal não caberia eleger:

a) a intempestividade da petição apresentada em 15.07.2010, em consequência dos termos dos prazos para pagamento voluntário dos impostos, ocorridos em 22.06.2007 (Sisa e Imposto de Selo – ano de 2003; probatório alínea A)) e em 28.02.2009, 30.04.2009 e 30.09.2009 (IMI – anos de 2007 e 2008; probatório alínea B) (art. 102º n.º 1 alínea a) CPPT)

b) a desadequação ao pedido formulado de anulação do acto da venda

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 166/168 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

É a de saber se a sentença recorrida é nula por omissão de pronúncia por alegadamente não se ter pronunciado *sobre a aplicabilidade ou não do art. 201.º do CPC aos presentes autos* e se incorreu em erro de julgamento.

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Contra o ora requerente foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3441200701032470, para cobrança de dívidas provenientes de Imposto Municipal de SISA e de Imposto de Selo, do ano de 2003, no valor de €95,92 e €139,66, respetivamente, acrescidos de €37,10 de juros compensatórios, cuja data limite de pagamento voluntário ocorreu em 22/06/2007 – cfr. fls. 1, 4 e 5 do processo de execução fiscal (PEF) apenso aos autos.

B) Contra o ora requerente foram instaurados os processos de execução fiscal n.º 3441200901005200, 3441200901014714 e 3441200901039601, para cobrança de dívidas de IMI, dos anos de 2007 e 2008, nos montantes de €298,12, €130,43 e €130,43, respetivamente – cfr. fls. 94 a 98, 101 e 102 do PEF apenso.

C) Em 18/01/2010, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3441200701032470, foi penhorado o prédio urbano inscrito na matriz predial de ……. sob o artigo n.º 3375-D, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 1351/19990420-D – cfr- fls. 9 a 12 do PEF apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

D) Em 11/02/2010, o ora requerente foi citado, nos termos do art. 193.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) para, no prazo de 30 dias, pagar a quantia exequenda de €831,66, em cobrança no processo de execução fiscal n.º 3441200701032470 e apensos, ou deduzir oposição, tendo ainda sido notificado da penhora mencionada na alínea antecedente e de que foi nomeado fiel depositário do bem – cfr. fls. 14, frente e verso, do PEF apenso aos autos.

E) Em 30/06/2010, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3441200701032470 e apensos, foi vendido ao Banco de Investimento Imobiliário, S.A., pelo preço de €80 000,00, o prédio urbano mencionado na alínea C) supra – cfr. fls. 48 e 55 do PEF apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

F) Em 15/07/2010, deu entrada no Serviço de Finanças de Feira 2 o presente incidente de anulação de venda, remetido por correio com registo postal efetivado em 14/07/2010 – cfr. fls. 5 e 23 dos autos.

6 – Apreciando.

6.1 Da alegada omissão de pronúncia da sentença recorrida

Imputa o recorrente à sentença recorrida nulidade por omissão de pronúncia, porquanto *o Tribunal a quo não se pronunciou sobre a aplicabilidade ou não do art. 201.º do CPC aos presentes autos, já que essa foi a justificação legal invocada pelo mesmo no seu petitório inicial* (…) (cfr. conclusão 14 das suas alegações de recurso *supra* transcritas).

Por despacho de fls. 161 dos autos, a Meritíssima Juíza "a quo" sustentou a inexistência da alegada nulidade.

Também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos manifestou o entendimento de que *a sentença não enferma de nulidade por omissão de pronúncia*, pois que a apreciação *pelo tribunal do fundamento específico de anulação da venda previsto no art. 201.º do CPC revogado (por remissão do art. 909.º n.º 1 alínea c) CPC revogado), segundo a qualificação jurídica da requerente, ficou prejudicada pela pronúncia prévia no sentido da falta de alegação de factos que configurassem fundamento legal abstracto de anulação da venda.*

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) constitui causa de nulidade da sentença, entre outras, *a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar,* considerando-se como tais, nos termos do n.º 2 do actual artigo 608.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, *todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*.

No seu requerimento de anulação da venda, a fls. 5 a 7 dos autos, o ora recorrente invocou como fundamentos para a anulação da venda isenções de SISA e de Contribuição Autárquica e pagamento do Imposto de Selo (cfr. artigos 4.º a 10.º do seu requerimento, a fls. 6 dos autos), requerendo, em consequência a anulação da venda ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT e da alínea c) do n.º 1 do artigo 909.º do CPC, porquanto *nos presentes autos falta o objecto, pois na realidade inexiste qualquer dívida já que todo o processado advém de falsidades e/ou incorrecções que urge serem reparadas e que pela sua gravidade devem implicar a nulidade e a consequente anulação da venda* (cfr. os respectivos artigos 11.º a 13.º, a fls. 6 e 7 dos autos).

Assim, a peticionada nulidade ou anulação da venda ao abrigo do artigo 201.º do CPC, foi configurada pelo requerente como consequência jurídica decorrente das invocadas isenções e pagamento de impostos e não como uma questão autónoma, para o qual tivessem sido invocados outros fundamentos.

Daí que, do não conhecimento e da improcedência dos fundamentos invocados, decididos na sentença recorrida, decorresse a desnecessidade do tribunal "a quo" se pronunciar sobre a consequência jurídica que decorreria se os fundamentos invocados pelo requerente fossem conhecidos e julgados procedentes, pois que a qualificação jurídica do vício conducente à anulação da venda apenas nesse contexto e momento se imporia, não estando o tribunal sujeito à alegação da requerente quanto à qualificação das consequências decorrentes das ilegalidades invocadas (*jura novit curia*; artigo 5.º, n.º 3 do CPC).

Improcede, deste modo, a arguida nulidade da sentença.

6.2 Do mérito do recurso

A sentença recorrida, a fls. 115 a 122 dos autos, julgou improcedente o pedido de anulação da venda deduzido pelo ora recorrente, no entendimento de que, dos fundamentos invocados pelo requerente da anulação não poderia conhecer da questão da *isenção de SISA* – por *não ter a virtualidade de conduzir à anulação da venda em crise,* pois que *não constitui fundamento de anulação da venda, por não estar contemplado em nenhum dos normativos acima mencionados (art.ºs 257.º do CPPT e 909.º do CPC) e, bem assim por constituir fundamento de impugnação judicial, impugnação essa que apenas podia ser apresentada no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária* (cfr. sentença recorrida, a fls. 120/121 dos autos) –, sendo que as questões do *pagamento do Imposto de Selo* e da *isenção de Contribuição Autárquica,* respeitantes à *inexigibilidade das dívidas exequendas* e por isso fundamentos de oposição à execução fiscais enquadráveis nas alíneas f) e i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, porque *já eram do conhecimento do executado, ora requerente, aquando da sua citação para a execução, concretizada em 11/02/2010,* (…) *podiam ter sido invocados no prazo*

legal previsto no art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, ou seja, nos 30 dias a contar da sua citação pessoal, razão pela qual *não constituem fundamentos de oposição que não pudessem ter sido invocados antes da venda, nem o requerente alega qualquer motivo que o impedisse se os apresentar no prazo legal de oposição, pelo que não pode proceder o pedido de anulação da venda com estes fundamentos* (cfr. sentença recorrida, a fls. 121/122 dos autos).

Discorda do decidido o recorrente, alegando que ao não conhecer da questão da isenção de SISA enquanto fundamento de anulação da venda, por se tratar de fundamento próprio de impugnação judicial, o tribunal "a quo" procedeu a *interpretação restritiva do art. 257.º do CPPT e 909.º do CPC,* ao invés de *ter interpretado teleologicamente tais preceitos legais, acarretando assim a sua violação,* e que, mesmo *que assim não se entenda, deveria o Tribunal a quo convalidar o processo para a forma tida como correcta, por força do disposto no art. 97.º n.º 3 da LGT e art. 98.º n.º 4 do CPPT, dando mesmo cumprimento aos Princípios da cooperação – art. 7.º do CPC, e do dever de gestão processual – art. 6.º do CPC.* Mais alega, no *que se refere aos restantes fundamentos invocados pelo ora recorrente para a anulação da venda,* que *o Tribunal a quo não deveria presumir, sem mais, que o mesmo não teve qualquer impedimento para invocar as suas pretensões antes da venda,* antes devia *ter convidado a parte a esclarecer tal situação, o que não fez, em prol do cumprimento dos Princípios do contraditório – art.º 3.º do CPC, dever de gestão processual – art. 6.º do CPC, e o da cooperação – art. 7.º do CPC* e que ao *consentir alterações na situação do contribuinte, de forma unilateral e retroativa, pois tinha benefícios fiscais de isenção, sem confirmar a legalidade dos procedimentos, nada decidindo, o Tribunal a quo violou o Princípio da segurança jurídica – art. 103.º, n.º 3, da CRP.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito pronuncia-se no sentido do não provimento do recurso.

E assim é efectivamente.

A decisão de que não constitui fundamento legalmente previsto de anulação da venda a alegada ilegalidade da liquidação (de Sisa), por erro nos pressupostos, em razão da isenção de imposto não resulta de qualquer interpretação restritiva no artigo 257.º do CPPT e 909.º (actual 839.º) do CPC, contrariamente ao alegado, antes da constatação, em face do teor literal de tais normas, de que o invocado vício não tem ali cabimento legal.

Claro está que se o fundamento invocado – isenção do imposto – tivesse sido alegado tempestivamente e através do meio próprio – a impugnação judicial, como bem decidido pela decisão recorrida em relação à Sisa –, se teria obstado à venda até à decisão de improcedência da impugnação (pois que o bem penhorado garantia a execução) ou, caso esta tivesse tido lugar e a impugnação viesse a ser julgada procedente, a anulação da liquidação constituiria fundamento legal de anulação da venda ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT e 839.º n.º 1, alínea a) do CPC.

Não é, porém, possível convolar o requerimento de anulação da venda em impugnação judicial, pois que tal dever de convolação, postulado pelos artigos 97.º n.º 3 da LGT e art. 98.º n.º 4 do CPPT, cessa quando se traduza num acto inútil, e como tal proibido por lei, como paradigmaticamente sucede nos casos – como o dos autos – em que a petição de anulação da venda seria intempestiva para ser apreciada como impugnação judicial (cfr. as alíneas A), B) e F) do probatório fixado).

Também não merece censura o decidido no que respeita à improcedência da anulação da venda resultante da invocação de fundamentos de oposição à execução fiscal em relação aos quais não foi alegada pelo requerente a impossibilidade da sua invocação no prazo legal.

É que embora a venda possa ser anulada em razão da procedência de fundamentos de oposição à execução fiscal, tal só sucede quando tais fundamentos de oposição não tenham podido ser apresentados no prazo legal (cfr. a alínea b) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT), sendo certo que no caso dos autos resulta do probatório fixado a citação do executado em 11/02/2010 para, querendo, deduzir oposição à execução fiscal instaurada para cobrança coerciva das dívidas exequendas (cfr. a respectiva alínea D), para o que dispunha do prazo de 30 dias, não se descortinando, nem o requerente nada alegou nesse sentido – cabendo-lhe a ele fazê-lo, pois que se trata de facto constitutivo do seu direito de requerer a anulação da venda por esse motivo -, que o executado não tivesse podido invocar tais fundamentos no prazo legal, não cabendo neste contexto ao Tribunal – ao contrário do alegado –, vir indagar da razão porque o não fez.

Diga-se finalmente que não tem o contribuinte razão para se queixar do tribunal "a quo" por este alegadamente ter consentido *alterações na situação do contribuinte, de forma unilateral e retroativa* (…) *sem confirmar a legalidade dos procedimentos, nada decidindo,* violando *o Princípio da segurança jurídica.* É que o tribunal só pode aferir da *legalidade dos procedimentos* quando o contribuinte solicite a sua intervenção, no tempo e através dos meios próprios para o efeito, e no caso dos autos fê-lo tardiamente – já após a venda executiva do bem penhorado –, e através de meio inidóneo – pedido de anulação da venda executiva –, sendo a *insegurança jurídica* de que se lamenta resultado da sua falta de diligência.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida que bem julgou.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado — Ascensão Lopes*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Indeferimento Liminar. Nova Petição. Prazo.

Sumário:

I — A excepção dilatória decorrente da ilegal coligação de oponentes, porque evidente, se detectada na fase liminar, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do artigo 234.º-A, n.º 1, sem prejuízo do recurso à faculdade concedida pelo artigo 476.º, ambos do CPC; se não detectada liminarmente, a excepção dilatória deve ser conhecida na sentença, dando origem à absolvição da instância, nos termos do disposto nos artigos 288.º, n.º 1, alínea e), *493.º, n.os 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, do CPC, sempre sem prejuízo da faculdade concedida pelo artigo 289.º, n.º 2, do mesmo Código.*

II — Na sequência da rejeição liminar da oposição à execução fiscal por ilegal coligação de oponentes pode o oponente apresentar nova petição nos 10 dias subsequentes à notificação da decisão, tudo nos termos dos artigos 234.º-A, n.º 1, e 476.º do CPC, aplicável ex vi da alínea e) *do artigo 2.º do CPPT, mas não pode valer-se do prazo previsto no artigo 289.º, do CPC.*

Processo n.º 249/14-30.
Recorrente: A……
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão de indeferimento liminar proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 673/13.4BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A……. (a seguir Executada por reversão, Oponente ou Recorrente), na sequência do indeferimento liminar proferido com fundamento em ilegal coligação de oponentes no processo n.º 261/12.2BEBRG e confirmado por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, apresentou nova petição inicial junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, desta vez deduzindo a oposição à execução fiscal exclusivamente em seu nome.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga rejeitou liminarmente esta nova petição inicial, com fundamento na caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal, uma vez que a petição foi apresentada para além do termo do prazo fixado pelo art. 476.º do Código de Processo Civil (CPC) ([1]), aplicável por remissão do art. 234.º-A, n.º 1, do mesmo Código.

1.3 Inconformada, a Oponente interpôs recurso da decisão, que foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações, com conclusões do seguinte teor ([2]):

«*a) Nos termos do artigo 288.º, n.º 1, alínea e) do Código de Processo Civil, quando julgue procedente alguma excepção dilatória, o juiz deve absolver o réu da instância.*

b) Resulta expressamente do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo junto com a petição inicial que, no caso concreto, o juiz devia abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância.

c) Face a este acórdão, a Oponente teria necessariamente de beneficiar do prazo previsto no artigo 289.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil.

d) No processo primitivo, o Tribunal não poderia ter proferido despacho de indeferimento liminar, nos termos do artigo 234.º-A, n.º 1 do Código de Processo Civil, por não se verificar nenhuma das situações previstas nas alíneas a) a e) do artigo 234.º do mesmo diploma.

e) A decisão do Tribunal a quo *viola o disposto nos artigos 234.º-A, n.º 1 e 289.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do artigo 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

TERMOS em que, deverá ser dado provimento ao presente recurso, alterando-se a sentença recorrida, no sentido proposto e defendido nas presentes alegações».

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[…]

2. Decorre da decisão recorrida que a instauração da presente acção ocorreu na sequência de anterior decisão do mesmo tribunal que tinha rejeitado oposição apresentada pela Recorrente e respectivo cônjuge, com base na ilegalidade da coligação, ao abrigo do disposto no artigo 234.º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil, decisão da qual foi interposto recurso para o STA e que foi confirmada por acórdão deste tribunal transitada em julgado em 04/03/2013.

Entende a Recorrente que a causa de indeferimento liminar da anterior acção, configura uma excepção dilatória e como tal mostra-se aplicável o prazo previsto no artigo 289.º, n.º 1, do Código de Processo Civil e não o artigo 476.º, por remissão do artigo 234.º-A, n.º 1, do mesmo Código.

Afigura-se-nos, contudo, que não lhe assiste razão. Desde logo porque, ao contrário do que aparentemente a Recorrente pressupõe, as decisões de indeferimento liminar e de absolvição de instância pressupõem momentos processuais diversos. No primeiro caso ainda não houve lugar ao chamamento do demandado/réu através da citação; já no segundo caso o demandado/réu já está no processo. Assim e pese embora a causa num e noutro momento subjacente à decisão de pôr termo ao processo possa ser idêntica – a verificação de excepção dilatória decorrente da ilegalidade da coligação –, no primeiro caso há lugar à rejeição da petição através do indeferimento liminar, e no segundo caso há lugar à absolvição da instância do demandado/réu.

Ora, no caso concreto dos autos e atento o teor da decisão proferida no processo n.º 261/12.2BEBRG, a mesma foi proferida antes da citação da Fazenda Pública, e proferida ao abrigo do disposto no artigo 234.º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Cabe aqui referir que apesar do artigo 209.º do CPPT prever especificamente causas de rejeição liminar da oposição, tal facto só pode ser entendido como causas específicas do processo tributário, não afastando a aplicação do disposto no artigo 234.º-A do Código de Processo Civil, por remissão da alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Neste sentido, o senhor conselheiro Jorge Lopes de Sousa, que no seu comentário ao referido preceito legal refere que, «a inclusão desta norma especial sobre os fundamentos de rejeição liminar da oposição parece não poder ter como corolário o afastamento dos motivos gerais de indeferimento liminar previstos nos arts. 234.º-A e 494.º do C.P.C....» (CPPT Anotado, 3 edição, pág. 1044).

Tendo sido proferida decisão de rejeição liminar ao abrigo do citado artigo 234.º-A do Código de Processo Civil, a Recorrente tinha o prazo de 10 dias previsto no artigo 476.º do Código de Processo Civil para apresentar nova petição (neste sentido pode ver-se o acórdão do STA de 11/07/2012, recurso n.º 0308/12, e demais jurisprudência neste citada).

Atento que a nova petição foi apresentada para além desse prazo, a acção é intempestiva, motivo pelo qual há que confirmar o julgado.».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga decidiu correctamente ao rejeitar *in limine* a petição inicial de oposição à execução fiscal por caducidade do direito de acção, o que passa por indagar se à situação *sub judice* é aplicável o prazo de 30 dias previsto no art. 289.º, n.º 1, do CPC, como sustenta a Recorrente, ou o prazo de 10 dias previsto no art. 476.º, por remissão do art. 234.º-A, n.º 1, do mesmo Código, que foi o aplicado na decisão recorrida.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida é uma rejeição liminar, ou seja, uma decisão que não entrou no mérito da causa, motivo por que também não entrou na apreciação e discussão da matéria de facto, designadamente com a produção de prova sobre os fundamentos que poderiam relevar para a decisão de fundo, o que a dispensa da fixação da matéria de facto provada. Não obstante, com vista à apreciação da questão da caducidade do direito de acção, o Juiz do Tribunal *a quo* entendeu relevar o seguinte circunstancialismo processual, que fixou:

«- *Por decisão datada de 26.06.2012 que indeferiu liminarmente a petição inicial nos termos do art. 234.º A n.º 1 do CPC foi interposto recurso para o STA – fls. 18 a 22;*

- Por acórdão proferido pelo STA transitado em julgado em 04.03.2013 foi negado provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida – fls. 29 e ss.;

- Por carta registada de 22.03.2013 foi enviada a presente oposição ao abrigo do disposto no art. 289.º n.º 1 e 2 do CPC - fls. 40».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como resulta do que ficou já dito, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga rejeitou liminarmente a segunda petição inicial, apresentada na sequência do indeferimento liminar da primeira, com fundamento em caducidade do direito de acção, por entender que não foi respeitado o prazo de dez dias fixado pelo art. 476.º do CPC, por remissão do art. 234.º-A, n.º 1, do mesmo Código, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT. Note-se desde já que a versão do CPC aplicável à data dos factos é a anterior à que foi aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto. Será para essa versão que deverão considerar-se efectuadas todas as referências ao CPC. Note-se também que não vem questionada a aplicação do CPC, que é pacificamente aceite como legislação subsidiária em sede de oposição à execução fiscal ([3]) e no que respeita à possibilidade de apresentação de nova petição inicial na sequência do indeferimento liminar da primeira por outro motivo que não a caducidade.

A Oponente discorda do entendimento adoptado no despacho de rejeição liminar. Em síntese, considera que o prazo para apresentação da nova petição inicial era, não de dez dias, como considerou a decisão recorrida, mas de trinta dias, como resulta do disposto no art. 289.º, n.ºs 1 e 2, do CPC ([4]).

Cumpre-nos agora, em sede de recurso, verificar se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errada determinação das regras legais que aplicou, ou seja, se à situação *sub judice* são aplicáveis as normas constantes dos arts. 234.º-A, n.º 1, e 476.º do CPC ou as normas do art. 289.º, n.ºs 1 e 2, do mesmo Código; dito de outro modo, se o prazo para apresentar a nova petição era de 10 dias, como considerou o despacho recorrido, ou de 30 dias, como sustenta a Recorrente e, por isso, que a nova petição foi apresentada em tempo.

A Recorrente parece ainda vir questionar o julgamento efectuado no despacho que indeferiu a primeira petição apresentada, designadamente quando afirma que «[n]*o processo primitivo, o Tribunal não poderia ter proferido despacho de indeferimento liminar, nos termos do artigo 234.º-A, n.º 1 do Código de Processo Civil, por não se verificar nenhuma das situações previstas nas alíneas a) a e) do artigo 234.º do mesmo diploma*» [cfr. a conclusão vertida sob a alínea D)]. No entanto, é inequívoco que a decisão de indeferimento liminar da primeira petição, que foi confirmada por acórdão de 14 de Fevereiro de 2013 desta Secção de Contencioso Tributário ([5]), transitou em julgado ([6]), motivo por que não pode agora ser questionada.

Assim, como deixámos dito em 1.7, a única questão a apreciar e decidir é a de saber se o despacho recorrido fez correcto julgamento ao rejeitar a oposição por intempestividade, o que passa por determinar qual o prazo de que dispõe o oponente para apresentar nova petição na sequência da rejeição liminar da oposição à execução fiscal com o fundamento em ilegal coligação de oponentes.

2.2.2 DO PRAZO PARA APRESENTAR NOVA PETIÇÃO NA SEQUÊNCIA DE INDEFERIMENTO LIMINAR

Perante a rejeição liminar da oposição, o oponente pode interpor recurso desse despacho [cfr. art. 280.º do CPPT ([7])], qualquer que seja o valor do processo [art. 234.º-A, n.º 2, do CPC ([8])], como pode, desde logo ou após ser negado provimento àquele recurso, apresentar nova petição nos 10 dias subsequentes à notificação da decisão, a menos que a petição inicial tenha sido rejeitada por ter sido deduzida para além do termo do prazo legal para o efeito ([9]), tudo nos termos dos arts. 234.º-A, n.º 1 ([10]), e 476.º ([11]) do CPC, aplicável *ex vi* da alínea *e)* do art. 2.º do CPPT. Na verdade, pese embora a oposição à execução fiscal funcione como uma contestação, assume a estrutura de acção declaratória, motivo por que a rejeição liminar da oposição à execução fiscal equivale ao indeferimento liminar previsto no art. 234.º do CPC ([12]).

A Oponente, após ter sido negado provimento ao recurso que deduziu contra o despacho que rejeitou liminarmente a primeira petição, entendeu apresentar nova petição em que sanou a excepção dilatória inominada ([13]) que determinou o indeferimento liminar da primeira petição inicial.

Para a apresentação da nova petição, a lei concedia-lhe o prazo de 10 dias, sendo que, se tal prazo fosse respeitado, considerar-se-ia a oposição deduzida na data em que foi apresentada a primeira petição. De tudo isto deu devida conta a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que identificou correctamente as normas a aplicar – arts. 234.º-A, n.º 1, e 476.º do CPC – e também correctamente as aplicou ao caso *sub judice*, em consequência do que, porque a segunda petição foi apresentada para além do termo do referido prazo de 10 dias, a rejeitou liminarmente nos termos da alínea *a)* do art. 209.º do CPPT.

Insurge-se agora a Oponente contra o despacho que rejeitou liminarmente a segunda petição apresentada. Sustenta que à situação é aplicável, não o disposto nos referidos arts. 234.º-A, n.º 1, e 476.º do CPC, mas o disposto no art. 289.º do mesmo Código.

No entanto, o art. 289.º, n.º 2, do CPC, apenas logra aplicação nos casos em que tenha sido proferida decisão de absolvição da instância, como resulta inequivocamente do respectivo teor. Na verdade, depois de no n.º 1 daquele artigo dizer que «*A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto*», o n.º 2 refere que «*Sem prejuízo do disposto na lei civil relativamente à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e*

da citação do réu mantêm-se, quando seja possível, se a nova acção for intentada ou o réu for citado para ela dentro de 30 dias, a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância».

Ora, no caso a decisão que recaiu sobre a primeira petição inicial foi um despacho de rejeição liminar e não uma sentença de absolvição da instância.

Aí se considerou que a ilegal coligação de oponentes constitui uma razão obstativa do conhecimento do mérito e, por isso, uma excepção dilatória, nos termos do art. 493.º, n.ºs 1 e 2, do CPC; excepção dilatória inominada, porque não consta do elenco meramente exemplificativo do art. 494.º do mesmo Código. Essa excepção, porque evidente, se detectada na fase liminar, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do art. 234.º-A, n.º 1, sem prejuízo do recurso à faculdade concedida pelo art. 476.º, ambos do CPC; se não detectada liminarmente, a excepção dilatória deve ser conhecida na sentença, dando origem à absolvição da instância, nos termos do disposto nos arts. 288.º, n.º 1, alínea *e)*, 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, do CPC, sempre sem prejuízo da faculdade concedida pelo art. 289.º, n.º 2, do mesmo Código ([14]).

É nesse sentido que tem vindo a decidir a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo ([15]).

Porque na situação em causa foi proferido despacho liminar de rejeição afigura-se-nos que nunca lhe seria de aplicar o disposto no n.º 2 do art. 289.º do CPC ([16]), pelo que o recurso não pode ser provido, sendo de manter o despacho recorrido, que não merece censura.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A excepção dilatória decorrente da ilegal coligação de oponentes, porque evidente, se detectada na fase liminar, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do art. 234.º-A, n.º 1, sem prejuízo do recurso à faculdade concedida pelo art. 476.º, ambos do CPC; se não detectada liminarmente, a excepção dilatória deve ser conhecida na sentença, dando origem à absolvição da instância, nos termos do disposto nos arts. 288.º, n.º 1, alínea *e)*, 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, do CPC, sempre sem prejuízo da faculdade concedida pelo art. 289.º, n.º 2, do mesmo Código.

II - Na sequência da rejeição liminar da oposição à execução fiscal por ilegal coligação de oponentes pode o oponente apresentar nova petição nos 10 dias subsequentes à notificação da decisão, tudo nos termos dos arts. 234.º-A, n.º 1, e 476.º do CPC, aplicável *ex vi* da alínea *e)* do art. 2.º do CPPT, mas não pode valer-se do prazo previsto no art. 289.º, do CPC.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Pedro Delgado.*

([1]) As referências ao CPC são para a versão anterior à aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.

([2]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgem aqui em tipo normal.

([3]) Sobre este ponto, desenvolvidamente, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotações 2 e 6 ao art. 2.º, págs. 67 e 69.

([4]) «*1. A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto.*

2. Sem prejuízo do disposto na lei civil relativamente à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e da citação do réu mantêm-se, quando seja possível, se a nova acção for intentada ou o réu for citado para ela dentro de 30 dias, a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância».

([5]) Acórdão proferido no processo n.º 1067/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Março de 2014 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32210.pdf), págs. 806 a 809, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ae2800364a54e7be80257b2d004d0e4a?OpenDocument.

([6]) De acordo com o disposto no art. 628.º do CPC, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto, que corresponde ao anterior art. 677.º, «[a] *decisão considera-se transitada em julgado logo que não seja susceptível de recurso ordinário ou de reclamação*».

([7]) Recurso que será para o Supremo Tribunal Administrativo ou para o tribunal central administrativo que for territorialmente competente [art. 31.º, n.ºs 1 e 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF)], consoante tenha por objecto exclusivamente de matéria de direito ou, cumulativamente, matéria de facto e de direito (cfr. art. 280.º, n.º 1, do CPPT e arts. 26.º, alínea *b)*, e 38.º, alínea *a)*, do ETAF).

([8]) «*É sempre admitido recurso até à Relação, com subida nos próprios autos, do despacho que haja indeferido liminarmente a petição de acção ou o requerimento de providência cautelar*».

([9]) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 5 ao art. 209.º, pág. 555.

([10]) «*Nos casos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 4 do artigo anterior, pode o juiz, em vez de ordenar a citação, indeferir liminarmente a petição, quando o pedido seja manifestamente improcedente ou ocorram, de forma evidente, excepções dilatórias insupríveis e de que o juiz deva conhecer oficiosamente, aplicando-se o disposto no artigo 476.º*».

([11]) «*O autor pode apresentar outra petição ou juntar o documento a que se refere a primeira parte do disposto na alínea f) do artigo 474.º, dentro dos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distribuição da petição, ou à noti-*

ficação da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo».

([12]) Neste sentido, o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Julho de 1997, proferido no processo com o n.º 19735, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29 de Novembro de 2000 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1997/32230.pdf), págs. 2043 a 2048, com sumário também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/182a70931eccccc8802568fc003a165a?OpenDocument.

([13]) A excepção dilatória, segundo MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, pág. 129, consiste na «*arguição de quaisquer irregularidades ou vícios de natureza processual que faz obstáculo - se não for sanada, quando a lei o consinta - à apreciação do mérito da causa (bem ou mal fundado na pretensão do autor; procedência ou improcedência da acção) no processo de que se trata ou pelo tribunal onde ela foi proposta*».

([14]) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 12 ao art. 206.º, págs. 543 a 545, que considera juridicamente adequadas estas soluções.

([15]) Vejam-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 9 de Setembro de 2009, proferido no processo com o n.º 521/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Novembro de 2009 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32230.pdf), págs. 1267 a 1269, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/35c7d673c0b5dbdd802576380056fcc3?OpenDocument;
- de 14 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 242/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32230.pdf), págs. 1468 a 1471, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6a6aeb242bfdd868802579120050864O?OpenDocument;
- de 25 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 802/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf), págs. 167 a 173, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/21312a0f580493e0802579a300535c33?OpenDocument;
- de 21 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 867/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf), págs. 829 a 833, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a99bed4391dff215802579de003136a6?OpenDocument.

([16]) Neste sentido, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 26 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 255/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Outubro de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf), págs. 1132 a 1137, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/041a41e25ba62deb802579f900495577?OpenDocument;
- de 11 de Julho de 2012, proferido no processo n.º 308/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 17 de Outubro de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32230.pdf), págs. 2326 a 2331, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5428bd88af2ab17480257a3f0049eb2a?OpenDocument.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Coimas. Prazo prescricional. Lei aplicável.

Sumário:

Decorrendo do artigo 34 do RGIT que o prazo prescricional aplicável é mais gravoso que o regime do RGCO à data da aplicação das coimas em apreço (05/11/2009) o regime que então vigorava e que, era o do artigo 16-B da lei 25/2006 e do RGCO, é aquele que mais favorece a arguida sendo-lhe por isso aplicável «ex vi» *do disposto no artigo 2º n.º 4 do Código Penal.*

Processo n.º 293/14-30.
Recorrente: Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A…….., melhor identificado nos autos, deduziu a presente oposição ao processo de execução fiscal n.º 2514201101064088, instaurado pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P. que sucedeu o Instituto de Infra Estruturas Rodoviárias, I.P. para cobrança de dívidas coerciva de taxas de portagem, coimas e custas decorrentes de processos de contra ordenação, no montante global de € 2.577,99.

Por sentença de 31 de outubro de 2013, o TAF do Porto, julgou a presente oposição procedente e declarou prescritas as coimas aplicadas.

Inconformado com o assim decidido, veio o recorrente, Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP, interpor o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

«A. O Tribunal, a quo julgou a oposição procedente, considerando prescrita a coima aplicada nos procedimentos contraordenacionais, que estão na génese dos processos de execução agora em causa, regulados pela Lei n.º 25/2006, de 30 de junho.

B. A data das infrações que estão na base dos processos de contraordenação já estatuía o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, que as coimas e sanções acessórias prescrevem no prazo de dois anos.

C. A Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, sofreu uma alteração profunda com a Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, tendo por força do seu n.º 2 do artigo 177º, sido revogado o artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho.

D. O n.º 1 do mesmo artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, procedeu também à alteração do artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, passando a constar que "Às contra-ordenações previstas na presente lei, e em tudo o que nela não se encontre expressamente regulado aplicável o regime Geral das infrações tributárias." (nosso sublinhado).

E. O Tribunal a quo aplicou a redação da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, dada pela Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, considerando a revogação do artigo 16º-B; porém não considerou a nova redação do artigo 18.º que dispõe que se aplica subsidiariamente o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

F. Ora todas as alterações efetuadas à Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, pelo artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011 de 30 de dezembro, entraram em vigor em 1 de janeiro de 2012.

G. A aplicação no tempo de normas substantivas está regulada no Código Penal, pelo que os efeitos das alterações operadas pela Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, também devem ser analisados à luz do preceituado naquele Código.

H. No direito substantivo é necessário optar, em bloco, por um ou outro regime, sendo aplicado aquele que; na sua totalidade, seja mais favorável ao agente.

I. Assim, se se considerar a revogação do artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, operada pelo n.º 2 do artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, também se terá de aplicar o disposto no artigo 34.º do RGIT (por força do artigo 18.º, da Lei n.º 25/2006, na redação dada pelo diploma legal supra referido) que estabelece que as sanções por contraordenação prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação.

J. Ora a aplicação de um prazo de prescrição das coimas de cinco anos é mais desfavorável ao agente, pelo que, teremos de optar, em bloco, pela aplicação da redação da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, em que está previsto um prazo de prescrição das coimas de 2 anos (cfr. artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho).

K. Na sentença ora recorrida foi considerada a revogação do artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de junho, operada pelo n.º 2 do artigo 177.º da Lei n.º 66-B/2011 de 30 de dezembro, e desconsiderada/ esquecida a alteração ao artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, efetuada pelo n.º 1 do mesmo artigo 177,º da Lei 66-B/2011, de 30 de dezembro.

L. Destarte, tomando em conta o invocado, impunha-se que o Tribunal a quo tivesse aplicado o prazo de prescrição de coima de 2 anos previsto no artigo 16.º-B da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, em vigor à data das infrações e não o regime geral previsto no RGCO.

Termos em que, e nos mais de Direito aplicável, deverá ser dado integral provimento ao presente recurso, julgando-o procedente, por provado e, em consequência, revogada a sentença de que se recorre, assim fazendo, V. Exas. Venerandos Conselheiros, a costumada

JUSTIÇA!»

Não houve contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, exarada a fls. 84/88, em 31 de Outubro de 2013.

A sentença recorrida julgou procedente oposição judicial deduzida contra o PEF que tem por escopo a cobrança coerciva de quantia atinente a coima e custos administrativos, no âmbito da Lei 25/2006, de 30 de Junho, no entendimento de que, atento o valor da coima aplicada, o prazo de prescrição é de um ano, contado a partir do carácter definitivo da decisão condenatória, nos termos do disposto no artigo 29.º/l/ b) do RGCO.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 117/118, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

Como resulta do probatório as coimas exequendas reportam-se a contra — ordenações praticadas antes de 5 de Novembro de 2009, data que corresponde à condenação por banda do Conselho Directivo do INIR-IP, nas referidas coimas.

Nos termos do disposto no artigo 16.º-B da Lei 25/2006, vigente à data da condenação e prática das infracções, a prazo de prescrição das coimas aí previstas era de 2 anos, sendo certo que, nos termos do estatuído no artigo 18.º da mesma Lei às situações não expressamente previstas se aplica o regime previsto no RGCO.

A Lei 66-B/2011, de 30 de Dezembro, em vigor em 1 de Janeiro de 2012, revogou o artigo 16.º-B da Lei 25/2006 e deu nova redacção ao artigo 18.º que passou a estatuir a aplicação subsidiária do RGIT.

Nos termos do disposto no artigo 34.º do RGIT as sanções por contra-ordenação prescrevem no prazo de 5 anos, contados da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei geral.

De acordo com o disposto no artigo 30.º do RGCO a prescrição da coima suspende-se durante o tempo em que por força da lei a execução não pode começar a ter lugar, a execução foi interrompida e foram concedidas facilidades de pagamento.

Por força do estatuído no artigo 30.º-A do RGCO a prescrição da coima interrompe-se com a sua execução, sendo certo que a prescrição da coima ocorre quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

Nos termos do disposto nos artigos 3.º/b) do RGIT e 32.º do RGCO, aplica-se subsidiariamente o Código Penal no que respeita ao regime substantivo das contra-ordenações.

Nos termos do estatuído no artigo 2.º/4 do Código Penal, aplicável subsidiariamente, quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrara mais favorável ao agente.

Ora, a sentença recorrida em violação do disposto no citado normativo do Código Penal aplicou a redacção da Lei 25/2006, de 30 de Junho, introduzida pela Lei 66-B/2011, de 31 de Dezembro, considerando a revogação do artigo 16.º-B, sendo certo que, todavia, não considerou a nova redacção dada, ao artigo 18.º pela Lei 66-B/2011.

No direito substantivo deve-se optar em bloco, por um ou outro regime, sendo aplicável o que, na sua totalidade, for mais favorável ao agente.

Assim sendo, o regime decorrente da revogação do artigo 16.º-B e alteração do artigo 18.º da Lei 25/2006 operado pela Lei 66-B/2011, que estatui um prazo de prescrição das coimas de 5 anos é menos favorável ao recorrido, pelo que é de aplicar o regime anterior a tais alterações, onde se estatuía o prazo de prescrição de 2 anos.

Portanto, o prazo de prescrição a ter em conta não é de um ano, como, a nosso ver mal, sustenta a decisão recorrida.

Todavia, como refere o MP junto da 1ª instância, na sua pronúncia de fls. 81/82, de 28 de Outubro de 2013, à data já se mostrava prescrita a dívida exequenda.

Na verdade, como já se referiu, nos termos do estatuído no artigo 30.º-A do RGCO, a prescrição da coima ocorre sempre que, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

Ora, como resulta do probatório não se verificou nenhum facto suspensivo da prescrição.

Assim sendo, tendo em atenção que o prazo de prescrição a relevar é de dois (2) anos, contados desde 25 de Março de 2010, data em que a decisão a coima se tomou definitiva (certidão de fls. 10/11), a prescrição consumou-se, inexoravelmente, em 25 de Março de 2013.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a decisão recorrida na ordem jurídica, embora por diferente fundamentação.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

A decisão recorrida considerou como provada a seguinte matéria de facto:

1. O processo executivo n.º 3514201101064088 foi instaurado face à certidão de dívida proveniente do Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. - INIR, através de carta precatória n.º 2139116470057026, extraída em 24/10/2011 e dirigida ao Serviço de Finanças de Matosinhos, para cobrança coerciva dos créditos compostos pela taxa de portagem, coima e custos administrativos, no âmbito da Lei n.º 25/2006 de 30/06, de que é devedor A……. - cfr, 115. 25/25v dos autos.

2. Da certidão supra enunciada consta que, cito:

"(…)

QUANTO À DIVIDA:

Natureza: Taxa de portagem, coima e custos administrativos, decorrentes da prática de contra -ordenações previstas na Lei 25/2006, de 30 de Junho pelo não pagamento ou pelo pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Proveniência: Por deliberação do Conselho Directivo do INIR, IP, de 05-11-2009 no âmbito do processo de contra-ordenação n.º 100099743, o(a) Executado(a) foi condenado(a) ao pagamento da quantia global de € 2514,55, que abrange os valores da taxa de portagem (€ 139052), da coima (€2.350) e dos custos (€25,5), por ter transposto, nos dias e horas constantes do quadro anexo, que constitui parte integrante da presente Certidão para todos os efeitos legais, as barreiras de portagem discriminadas, através da via reservada a aderentes a sistema electrónico de cobrança de portagens, sem que o veículo

utilizado respeitasse a obrigação legal relativa ao pagamento de taxas de portagem devidas em infra-estruturas rodoviárias, (...)

Notificada e tornada definitiva a decisão administrativa, e não tendo o(a) Executado(a) procedido ao pagamento da quantia devida, passou-se à cobrança coerciva dos créditos em causa.

Montante: €2514,55

Data em que começaram a vencer-se juros de mora: 25-03-2010 Valor sujeito a juros de mora: €1645,55

Tudo conforme fls. 25v e 26 dos autos

3. Em 05/11/2009 e 29/12/2009, foram dirigidas cartas ao Oponente, pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias I.P., com o título NOTIFICAÇÃO DE DECISÃO CONDENATÓRIA e dar conta ao Oponente, ali identificado como arguido, da decisão condenatória objecto de Deliberação do Conselho directivo do INIR, IP de 2009.11.02 e 028 — cfr. fls. 26v a 29 dos autos.

3- DO DIREITO:

Para se decidir pela prescrição das coimas considerou a decisão recorrida (destaca-se apenas excerto das partes mais relevante para o presente recurso)

RELATÓRIO

A……., com os demais sinais dos autos que dou aqui por reproduzidos, vem deduzir oposição aos autos de execução contra si instaurados no SERVIÇO DE FINANÇAS DE MATOSINHOS, com o n.º 3514201101064088, tendo por objeto a cobrança coerciva de dívidas decorrentes de taxas de portagem, coima e custos administrativos, no âmbito do previsto na Lei 25/2006 de 30/06, no montante de € 2.577,99, sendo € 139,05 de taxas de portagem e €2.350,00 de coimas.

Como causa de pedir o Oponente vem dizer que entre a prática dos factos e a citação decorreu mais de quatro anos.

E pede a anulação das coimas que, refere, indevidamente lhe foram aplicadas, confinando o valor da dívida aos € 139,05 de taxas de portagens.

A oposição foi liminarmente recebida — cfr. fls. 60 dos autos

Regularmente notificado para contestar o Exequente vem fazê-lo pedindo a improcedência do pedido e o prosseguimento da execução até os seus ulteriores trâmites até final.

Em seguida os autos foram com vista ao Digno Magistrado do Ministério Público, que se manifesta no sentido da procedência do pedido por prescrição da coima, conduzindo à extinção do processo de execução fiscal na parte que visa a execução da coima.

II. SANEAMENTO

(…)

III. FUNDAMENTAÇÃO

(…)

De Direito

De acordo com o n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a oposição só poderá ter por fundamento algum(ns) dos fundamentos referidos no corpo das alíneas que relaciona de a) a i). Esta lista de fundamentos é taxativa, como se depreende do uso pelo legislador da expressão "só" que sublinhamos (Cfr. Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 2003, nota 2 e ao artigo 204.º. página 871/2).

Na situação sub judice o Oponente vem deduzir oposição à execução na parte referente a coimas fiscais, invocando o tempo decorrido entre a ocorrência dos factos e a citação, o que desde logo nos remete para a verificação da prescrição, tanto mais que esta constitui uma exceção peremptória de conhecimento oficioso (artigos 493.º e 496.º do CPC aqui aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2º do CPPT).

Assim cumpre apreciar

A. Da Prescrição

O instituto da prescrição prende-se com a exigibilidade da prestação tributária e constitui uma das causas de pedir admissíveis no âmbito deste meio adjectivo específico que é a Oposição, sendo que em matéria tributária se trata de um instituto de conhecimento oficioso, devendo, ser conhecido pelo juiz se o órgão de execução que anteriormente tenha intervindo no processo de execução fiscal o não tiver feito (art. 175º do CPPT).

Importa assim apreciar.

Considerações Preliminares — Regime jurídico

As normas relativas à prescrição integram-se no estatuto substantivo do direito do Estado à prestação tributária, termos em que, de acordo com o artigo 12.º do Código Civil, se aplicam a factos posteriores à sua entrada em vigor, excepto se a própria lei ou, acrescentamos nós, os princípios gerais do direito dispuserem diversamente.

1. Das Coimas

O regime sancionatório aplicável às transgressões ocorridas em matéria de infra-estruturas rodoviárias onde seja devido o pagamento de taxas de portagem, encontra-se previsto na Lei 25/2006 de 30/06 e estatui especificamente no seu artigo 16.º-B da Lei 25/2006 aditado pelo art. 140º, da Lei 67-A/2007 de 31/12, que a coima aplicada prescrevia no prazo de dois anos.

Tal norma veio a ser revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 (art. 177.º n.º 2) e por força da remissão operada pelo artigo 18.º da Lei 25/2006, se aplica o regime subsidiário previsto no regime geral das contra-ordenações aprovado pelo DL n.º 433/82, que estabelece no seu artigo 29.º que o prazo prescricional dependente do montante da coima.

Com efeito, por remissão do artigo 29.º do RGCO, efectuada para o valor máximo das coimas previsto no artigo 17º, n.º 1 do RGCO, se a coima aplicada for superior a €3.740,98 euros, o prazo de prescrição da coima é de três anos e será de um ano, nos restantes casos.

De acordo com o n.º 2 do mesmo art. 29.º do RGCO o prazo conta-se a partir do carácter definitivo ou do trânsito em julgado da decisão condenatória.

E constituem factos interruptivos a sua execução, e a prática, pela autoridade competente, dos actos destinados a fazê-la executar, começando a correr novo prazo.

Apreciação

"In casu" foi aplicado ao Oponente uma coima no valor de €2.514,55, o prazo de prescrição da coima é por conseguinte, de um ano, regime que por ser mais favorável ao arguido, sempre seria aplicável ainda que retroactivamente.

A decisão condenatória foi proferida em 05/11/2009, conforme é assumido pela Exequente na certidão de dívida (ponto 2 do probatório).

A carta precatória foi extraída em 24/10/2011 (Ponto 1 do probatório).

Donde se conclui que há muito se encontrava decorrido o prazo prescricional e assim sendo as diligências eventualmente efectuadas com vista à cobrança coerciva da coima não têm eficácia interruptiva, razão pela qual se impõe declarar extinta a coima por verificação da prescrição, procedendo nesta parte também o pedido e prejudicada a análise das demais questões.

IV. DECISÃO

Face ao exposto e sem necessidade de mais considerações julgo a presente oposição procedente e declaro prescrita as coimas aplicadas, com a consequente extinção da execução nesta parte, nos termos dos artigos 204.º n.º 1 alíneas i) e d) e ainda do art. 175.º ambos do CPPT, o que se determina.

Custas pela Exequente (art. 446.º do CPC aplicável "ex vi" da alínea e) do art. 2.º do CPPT).

DECIDINDO NESTE STA

Sobre esta matéria questão já se pronunciou este STA no recente acórdão de 03/12/2014 tirado no recurso n.º 01043/14 onde o recorrente suscitou as mesmas questões a que agora se impõe dar resposta. Por concordarmos com o decidido naquele aresto seguiremos de perto o mesmo.

Na medida em que se não questiona a factualidade dada como provada há que considerar apenas se a sentença decidiu bem ao considerar ser aplicável à invocada prescrição o regime previsto no artigo 17/1 do RGCO após a vigência da Lei 64-B/2007 de 30/12 que veio instituir um regime de prescrição cuja temporalidade dependia do montante da coima aplicável e que seria de 3 anos se a coima aplicada for superior a 3.740,98 Euros ou um ano ou se o valor da coima for inferior; ou se como salienta a recorrente o regime a aplicar seria antes o previsto no artigo 34 do RGIT ou seja de 5 anos a contar da data da aplicação da sanção sendo contudo de aplicar o regime mais favorável do artigo 16º- B da Lei 25/2006 de 30 de Junho que é de dois anos.

Vejamos

O artigo 16-B da Lei 25/2006 deu nova redacção ao artigo 18 dessa mesma lei que prescrevia a aplicação do regime de prescrição previsto no RGCO aos casos não expressamente previstos sendo o prazo de prescrição de 2 anos.

A Lei 66/B 2011 de 30 de Dezembro entrou em vigor em 01/01/2012 e revogou o artigo 16 – B da Lei 25/2006.

Por força desta alteração passou a ser aplicável às contra ordenações previstas na Lei 25/2006 o prazo prescricional previsto nos artigos 33 e 34 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) referente prescrição das sanções contraordenacionais.

O artigo 34 do RGIT estipula que prescrevem no prazo de 5 anos a contar da sua aplicação as sanções aplicadas, sem prejuízo das causas de interrupção e suspensão previstas na lei geral.

Todavia o artigo 3º do RGIT determina também ser subsidiariamente aplicável "às contra ordenações e respectivo processamento o regime geral do ilícito de mera ordenação social ou seja o regime constante do DL 433/82 de 27/10 com as alterações posteriormente introduzidas. Ora, decorrendo do referido artigo 34 do RGIT que o prazo prescricional aplicável é mais gravoso que o regime do RGCO temos de convir que face à data da aplicação das coimas em apreço o regime que então vigorava e que, como deixámos já referido, era o do artigo 16-B da Lei 25/2006 e do RGCO é aquele que mais favorece a arguida sendo-lhe por isso aplicável "ex vi" do disposto no artigo 2º n.º 4 do Código Penal.

Prevê o artigo 30 do RGCO que a prescrição da coima se suspende durante o tempo em que por motivo legal a execução não possa iniciar-se e o artigo 30-A do mesmo RGCO estipula que a prescrição da coima se interrompe com a sua execução, mas que a prescrição da coima ocorre quando desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.

Porque como ressalta o Mº Pº, do probatório não resulta a ocorrência de qualquer facto suspensivo da prescrição, tendo em consideração que como ficou provado a decisão de aplicação das coimas foi enviada ao oponente em 05/11/2009 e 29/12/2009 e que a certidão de dívida de fls. 10 e 11 dos autos foi extraída em 24/10/2011 contendo a menção de que são devidos juros de mora a partir de 25/03/2010 (data em que a decisão da coima se tornou definitiva) a prescrição efectivou-se em 25/03/2013.

4- DECISÃO:

Face ao exposto, acordam os juízes em negar provimento ao recurso confirmando a decisão recorrida com distinta fundamentação.

Custas a cargo do recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto — Ana Paula Lobo.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Pedido de anulação de venda. Indeferimento. Impugnação. Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Erro na forma do processo. Impossibilidade de convolação.

Sumário:

I — O meio processual adequado para obter a declaração de nulidade ou a anulação de uma venda judicial em processo de execução fiscal é a Reclamação de Actos do Órgão da Execução Fiscal a deduzir contra o acto de indeferimento do órgão periférico regional no prazo de 10 dias – arts. 257º, n.º 4 a 7 e 276º do CPPT.

II — Sendo intempestiva a utilização do meio processual para o qual se pretenda convolar não deve ser ordenada a convolação.

Processo n.º 362/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A……., com os sinais dos autos, não se conformando com o despacho proferido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, nos autos de impugnação judicial 921/13.OBELLE, que julgou verificada a nulidade por erro na forma do processo, dele veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1 - A douta decisão recorrida rejeitou a impugnação judicial apresentada pelo ora recorrente no Tribunal recorrido.

2 - Declarando que os autos enfermam de uma nulidade que afecta todo o processo. Ou,

3 - Dito de outro modo, declarando a nulidade por erro na forma do processo.

4 - Sem razão. Dado que,

5- Não estava vedado ao então impugnante e ora recorrente o recurso à impugnação judicial. Na verdade,

6 - Nos termos do disposto no artigo 99º alínea d) do CPPT o recorrente tem o direito de impugnar judicialmente a decisão da Administração Tributária em questão. Pois,

7 - Houve preterição de formalidades legais, como supra se alega. Nomeadamente,

8 - A não publicitação da venda através de editais, na sede da Junta de Freguesia e no prédio sub iudice, assim como, a não audição de testemunhas arroladas pelo ora recorrente.

9 - O que tornou a venda nula por preterição de requisitos essenciais à legalidade da venda. A qual,

10 - Venda, colide com o direito de propriedade do recorrente.

11 - Tal direito de impugnação é também sufragado pelo disposto no artigo 95º da LGT (actos praticados na execução fiscal).

12 - O dito direito de impugnação podia efectivamente ser exercido pelo então impugnante e ora recorrente. Dado que,

13 - Nenhum dos prazos previstos no artigo 102º do CPPT havia decorrido quando o recorrer e intentou a impugnação judicial sub iudice. Nomeadamente

14 - O prazo de 90 dias a que se refere o dito artigo 102º.

15 - Por outro lado estamos perante um caso de nulidade, a qual, é invocável a todo o tempo.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas., Venerandos Juízes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente decretando-se que a Impugnação Judicial sub iudice deve ser admitida, seguindo-se os ulteriores termos até final»

2 – A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

3 - O Exmº Procurador-geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sustentando, em síntese, que a impugnação judicial não constitui o meio processual adequado de reacção contra a decisão de indeferimento do pedido de anulação de venda, na medida em que visa a apreciação da legalidade de actos tributários.

E que a decisão recorrida decidiu bem ao rejeitar liminarmente a impugnação por erro na forma de forma de processo, insusceptível de convolação na forma processual adequada, por, manifesta extemporaneidade.

4. É o seguinte o teor do despacho recorrido:

«A……., com o número de identificação fiscal …… e domicílio no ……., ……, em …… – Faro, vem impugnar a venda n.º 1058-2013/64 que ocorreu no âmbito do Processo de Execução Fiscal n.º 1058-2004/01013700.

Alega, em síntese, que o edital que publicitou a venda não lhe foi notificado nem foi afixado no imóvel penhorado nem na sede da Junta de Freguesia da área da sua residência; que o órgão da execução fiscal recusou o pagamento de 20% do montante em dívida, parte em numerário, parte em cheque, tendo-o aconselhado a levantar dinheiro para pagar em numerário a quantia correspondente àqueles 20%, sendo que, quando regressou à tesouraria, mesmo sobre as 10:00 horas, o bem já havia sido adjudicado; que o bem foi adjudicado com base em direito de preferência do proprietário confinante, sendo que se trata de um prédio misto, pelo que apenas a parte rústica do terreno estaria sujeita à preferência, o que nem era o caso por nem o Impugnante nem o adjudicatário se dedicarem à cultura agrícola; e que no pedido de anulação de venda formulado junto da Administração não foram ouvidas as testemunhas por si indicadas.

Pede a declaração de nulidade da venda, o cancelamento de todos os registos e penhoras existentes sobre o imóvel efectuados após a venda, a declaração do efeito suspensivo da Impugnação e a condenação da Administração Fiscal no pagamento das custas.

Notificado para se pronunciar sobre o eventual erro na forma do processo e a eventual caducidade do direito de acção, o Impugnante veio aos autos sustentar que pedira a nulidade da venda/adjudicação do imóvel, sendo que a nulidade é invocável a todo o tempo (artigos 102º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 286.º do Código Civil) e a Impugnação Judicial consagrada no artigo 99.º do CPPT, conjugado com o disposto no artigo 95.º da Lei Geral Tributária, é a forma processual adequada para obter a declaração de nulidade do acto administrativo em causa nos autos.

II.

A Impugnação Judicial é o meio processual adequado para obter a declaração de nulidade de actos de liquidação de tributos — artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O acto em crise nos autos não é um acto de liquidação ou qualquer outro tipo de acto administrativo, mas um acto judicial de venda praticado no processo de execução fiscal.

Ora, o meio processual adequado para obter a declaração de nulidade ou a anulação de uma venda judicial é a Reclamação de Actos do Órgão da Execução Fiscal a deduzir contra o acto de indeferimento do órgão periférico regional no prazo de 10 dias — artigo 257.º, nºs 4 a 7, do CPPT.

A declaração de nulidade ou a anulação judicial da venda está, assim, dependente da arguição da mesma pretensão junto da Administração.

No caso dos autos, o Impugnante arguiu a nulidade da venda junto do Director de Finanças de Faro — cfr. fls. 19-25 dos autos — que a indeferiu em 9 de Agosto de 2013 - cfr. fls. 10-12 dos autos. Consequentemente, nos aludidos termos, deste acto cabia Reclamação, a deduzir no prazo de 10 dias, que não Impugnação Judicial.

Há, pois, erro na forma do processo.

Dispõem os artigos 98.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, que se ordenará a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.

Como referem LEITE DE CAMPOS E OUTROS, Lei Geral Tributária anotada, nota 3 ao artigo 97.º, "o n.º 3 do preceito visa obstar a que, por via de uma errada eleição da forma de processo, o tribunal deixe de se pronunciar sobre o mérito da causa. Trata-se de uma injunção ao próprio juiz. Este só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre de todo inviável", sendo que — nota 4 — "a solução da 'convolação' do processo tem sido várias vezes aflorada e decidida no contencioso tributário, tendo-se a jurisprudência firmado no sentido da sua admissibilidade

desde que o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada de processo e a 'acção judicial' não esteja caducada", atento o princípio da proibição da prática de actos inúteis no processo, previsto no artigo 130.º do Código de Processo Civil.

Ora, como se viu, considerados os pedidos formulados e as causas de pedir invocadas, o meio processual adequado à obtenção da pretensão do Impugnante é a Reclamação de Actos do Órgão da Execução Fiscal, que não a Impugnação judicial.

Ora, a Reclamação deve ser apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão — cfr. o n.º 1 do artigo 277.º do CPPT —, seja qual for o vício (nulidade ou anulabilidade) assacado ao acto.

Pelo que, tendo sido notificado em 5 de Setembro de 2013 — cfr. o artigo 33º da Petição Inicial -, o Impugnante dispunha de 10 dias para apresentar a Reclamação.

Todavia, só reagiu em 26 de Novembro do mesmo ano – cfr. fls. 1 dos autos -, pelo que não é possível a convolação do processo, dada a intempestividade da Reclamação.

Assim, os autos enfermam de uma nulidade que afecta todo o processo (artigos 193.º e 198º), excepção dilatória (artigo 577.º, alínea b)) que consequência a sua rejeição (artigo 590.º, n.º 1, todos do CPC).

III.

Termos em que, declarando a nulidade por erro na forma do processo, se rejeita a Impugnação.

Custas pelo Impugnante, sem prejuízo do apoio judiciário: artigos 527.º do CPC e 6º, n.º 1, do RCP.»

5 – Colhidos os vistos, cabe decidir.

6- Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento o despacho recorrido ao julgar que se verifica a nulidade por erro na forma do processo escolhida (impugnação) e se ocorre também impossibilidade de convolação.

O recorrente sustenta que, nos termos do disposto no artigo 99º alínea d) do CPPT tem o direito de impugnar judicialmente a venda de um seu prédio no âmbito de um processo de execução fiscal pois houve preterição de formalidades legais, nomeadamente a não publicitação da venda através de editais, na sede da Junta de Freguesia e no prédio em causa, assim como a não audição de testemunhas arroladas.

Argumenta ainda que tal venda é nula por preterição de requisitos essenciais e colide com o direito de propriedade do recorrente, decorrendo o seu direito de impugnação também do disposto no artigo 95º da LGT (direito a tutela judicial efectiva).

Em síntese, a base jurídica da pretensão do recorrente assenta na argumentação de que houve preterição de formalidades legais no acto de venda sindicado e que, como tal, estão preenchidos os requisitos do fundamento de impugnação previsto no artº 99º, alínea d) do CPPT.

Ora, como proficientemente se demonstrou no despacho recorrido, esta argumentação da recorrente não pode obter provimento.

Vejamos.

Resulta dos artigos 97º, 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e tem vindo a ser afirmado reiteradamente pela jurisprudência desta secção, que a impugnação judicial constitui o meio processual adequado que o contribuinte dispõe para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT) – vide, neste sentido, entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal de 10.04.2013, recurso 230/13, de 5.07.2012, recurso 328/12, de 30 de Setembro de 2009, rec. n.º 626/09 e de 14.07.2007, recurso 172/07, todos in www.dgsi.pt)

No caso vertente, porém, o acto sindicado é a venda n.º 1058-2013/64 que ocorreu no âmbito do Processo de Execução Fiscal n.º 1058-2004/01013700 e não um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporte a apreciação de um acto desse tipo.

De facto os vícios de preterição de formalidades legais invocados pelo recorrente nas suas conclusões de recurso, e até mesmo na petição inicial, são sempre reportados ao procedimento de venda no âmbito do processo executivo e não a procedimentos de liquidação.

Constata-se, aliás, da petição inicial que o recorrente concluiu tal peça processual com os pedidos de declaração de nulidade da venda, de cancelamento de todos os registos e penhoras existentes sobre o imóvel efectuados após a venda, de declaração do efeito suspensivo da Impugnação e de condenação da Administração Fiscal no pagamento das custas.

Em suma, o ponto axial da sua pretensão tem a ver com a alegada preterição de formalidades legais no decurso do procedimento de venda de bem penhorado, não formulando o recorrente qualquer pedido atinente ao meio processual de impugnação, a saber, a declaração de inexistência, nulidade ou anulação de liquidação de tributo ou de acto administrativo que comporte a apreciação de um acto desse tipo.

Ora, como bem se refere na decisão recorrida, o meio processual adequado para obter a declaração de nulidade ou a anulação de uma venda judicial é a Reclamação de Actos do Órgão da Execução Fiscal a deduzir contra o acto de indeferimento do órgão periférico regional no prazo de 10 dias.

É isso que decorre expressamente do artº 257.º, nºs. 4 a 7, do CPPT.

Com efeito, apesar da epígrafe deste artº 257º apenas fazer referência aos «prazos de anulação de venda» este normativo é expressão de uma intenção legislativa de estabelecer um regime especial de invalidade das vendas operadas no processo de execução fiscal.

Este regime especial tem subjacente por um lado, o interesse público inerente à cobrança de receitas das entidades de direito público e, por outro, as garantias dos contribuintes em matéria de cobrança de tributos – cf., Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6ª edição, vol. IV, pag. 175.

De entre os aspectos em que se revela a especialidade do regime haverá que destacar não só os fundamentos de uma tal anulação, por vezes diferentes dos fundamentos previstos no Código de Processo Civil, mas também os meios processuais previstos para obter tal desiderato que, são, como vimos, o pedido de anulação da venda, dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária, e a reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT, sobre a decisão, expressa ou tácita que incide sobre tal pedido (nºs 4 a 7 do referido normativo).

Ou seja, em síntese, o CPPT prevê um meio processual adequado, especialmente vocacionado para reagir contra tal decisão (expressa ou tácita) de indeferimento: a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal a que se refere o artº 276º do mesmo diploma legal.

Assim, pese embora a impugnação judicial não constitua o meio processual adequado de reacção contra a decisão de indeferimento do pedido de anulação de venda, na medida em que visa a declaração de inexistência, nulidade ou anulação de liquidação de tributo ou de acto administrativo que comporte a apreciação de um acto desse tipo (arts.97º n.º 1 als. a), b), d) e f) e 99º CPPT), o contribuinte tem ao seu dispor, para tutela jurisdicional plena, efectiva e em tempo útil, dos seus interesses legalmente protegidos, o procedimento de reclamação das decisões do órgão da execução fiscal.

Daí que se conclua que, no caso em apreço, o despacho recorrido andou bem ao rejeitar liminarmente a impugnação por erro na forma de forma de processo, e que não ocorreu, também, qualquer violação do direito a tutela judicial efectiva.

Por último importa referir que no caso não se verificava também possibilidade de convolação para ao meio processual adequado – reclamação das decisões do órgão da execução fiscal – uma vez que a petição inicial é manifestamente intempestiva.

Com efeito a petição deu entrada em 26.11.2013 (cf. fls. 2) e a recorrente foi notificada da decisão de indeferimento em 5 de Setembro de 2013, sendo que, nos termos do art. 277º, n.º 1 do CPPT, a reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão.

E, como vem afirmando a jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo, não deve operar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, a convolação da impugnação judicial no meio processual adequado se a petição é intempestiva para o efeito, pois logo haveria lugar a indeferimento liminar por extemporaneidade – vide acórdãos de 11.04.2007, recurso 19/07, de 21.06.2000, recurso 24605, de 10.09.2008, recurso 358/08, de 10.04.2013, recurso 230/13 e de 06.03.14, recurso 639/13, todos in www.dgsi.pt.

O despacho recorrido, que assim decidiu, não merece censura.

Improcedem, pois, todas as conclusões de recurso.

7. Decisão

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Prazo. Revogação de acto. Reclamação graciosa.

Sumário:

I — Na determinação das consequências jurídicas da invalidade de acto administrativo em matéria tributária de concessão de benefício fiscal, no conspecto da possibilidade legal da sua revogação, há que aplicar as normas do CPA em conformidade com o que dispõe o art. 2º do CPPT.

II — O acto de revogação parcial da decisão de Reclamação Graciosa, por ilegalidade, que produz efeitos ex tunc e ocorre mais de 15 dias depois da prolação da decisão parcialmente revogada, é ilegal por violação do disposto no art. 141º do CPA.

Processo n.º 454/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…… e Outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 29 de Janeiro de 2013, que julgou procedente a impugnação judicial que contra si havia deduzido A…….. e B……., relativa a IRS de 2007.

Alegaram, tendo concluído como se segue:

1. A douta sentença recorrida considerou procedente a acção interposta pelos impugnantes considerando que a AT violou o art.º 141º do CPA no que respeita ao despacho de reforma de decisão anterior de deferimento proferida em Reclamação Graciosa pelo Director de Finanças de Faro;

2. Fundamentou-se tal decisão na possibilidade legal de revogação de actos administrativos em matéria tributária prevista no art.º 79º da LGT e verificando que nem aquela Lei Geral Tributária nem o CPPT contêm qualquer norma sobre o prazo para a aludida revogação, pelo que o mesmo só pode ser o constante das regras do CPA - diploma que constitui legislação complementar e subsidiária ao direito tributário (...) e que devem ser aplicadas no direito tributário de acordo com a natureza do caso omisso, mais precisamente as regras que diretamente regulam a revogação dos atos administrativos nos artºs 136º e segs."

3. Vem depois a sentença recorrida entender que "(...) o processo tributário encontra-se especialmente regulado no CPPT só sendo admissível recorrer às normas previstas no CPTA nos termos do disposto na alínea c) do art.º 2º do CPPT, quando a solução não esteja prevista, ou nos casos em que o legislador expressamente remeter para aquelas."

4. Nesta ordem de ideias, a douta sentença recorrida conclui que o prazo de 15 dias prevista no n.º 2 do art.º 102º do CPPT é a de maior amplitude temporal que permitia o recurso judicial do acto decisório de uma reclamação graciosa, pelo que, tendo a decisão revogada ocorrido em 2010-06-21 e o acto de revogação em 2010-07-06, este último é ilegal;

5. Concorda-se plenamente com o teor da fundamentação reproduzida da conclusão 2ª supra;

6. Não concordamos é com a interpretação segundo a qual, uma vez aplicado o artº 141º do CPA, considerar-se que o prazo para o recurso judicial é o da impugnação do indeferimento de reclamação graciosa previsto no CPPT, isto é, o prazo de 15 dias;

7. Citando as notas ao art.º 79º da LGT in "Lei Geral Tributária Anotada" de Guerreiro, António Lima, Editora Rei dos Livros, Lx, 2001, pp. 349 351, diz a nota 1: "O presente artigo declara a aplicabilidade à decisão do procedimento tributário, seja qual for a sua natureza, dos institutos da revogação, reforma, ratificação, conversão e rectificação dos actos administrativos em geral."

8. Por sua vez, a nota 3 ao mesmo artigo entende: "Os actos administrativos em matéria fiscal que sejam constitutivos de direitos, só podem, pois, ser revogados com fundamento em invalidade, nos termos e prazos do artigo 141º do CPA. Esse prazo que é de um ano, é o do recurso contencioso do Ministério Público dos actos administrativos com fundamento em ilegalidade (artigo 28º, número 1, alínea c) da LPTA e prevalece sobre o prazo de caducidade do direito de liquidação previsto nos artigos 45º e 46º da presente lei."

9. Ora, actualmente, a LPTA foi substituída pelo CPTA, sendo que o actual art.º 58º n.º 1 a) deste Código prevê que o prazo de impugnação de actos anuláveis é de um ano se promovida pelo Ministério Público.

10. Nos termos do art.º 141º n.º 2 do CPA, se houver prazos diferentes para o recurso contencioso, atender-se-á ao que terminar em último lugar.

11. Verifica-se que a douta decisão recorrida bem se socorreu desta norma da legislação complementar, *ex vi* art.º 2º alínea c) da LGT (e não art.º 2º do CPPT, conforme decidido, uma vez que a norma sobre prazo cuja lacuna se pretende integrar é o art.º 79º da LGT).

12. Não obstante, a sentença recorrida não aplicou os prazos previstos para o contencioso administrativo conforme a previsão da norma do direito complementar de que se socorreu, voltando outrossim, a aplicar os prazos previstos no CPPT.

13. Subscreve-se o mui douto entendimento exposto no Acórdão do STA de 2013-05-15, proferido no Proc.º n.º 0566/12;

14. Ao optar pela aplicação das regras de direito administrativo para regular a revogação da decisão de deferimento proferida em reclamação graciosa, a Mma Juiz a quo devia aplicar aquele regime em bloco qual seja o art.º 141º do CPA conjugado com o art.º 58º do CPTA. Não o tendo feito, incorreu em erro de julgamento, resultando violadas aquelas disposições legais.

Pelo exposto e com mui douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença recorrida como é de inteira JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela total improcedência do recurso e pela manutenção do julgado. Entendeu, em síntese, que não tendo sido objecto de impugnação o acto que decidiu a reclamação graciosa no citado prazo de 15 dias previsto no artº 102º n.º 2 do CPPT, o mesmo consolidou-se na ordem jurídica, sendo por isso insusceptível de posterior revogação ou reforma.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) Relativamente aos rendimentos obtidos no ano de 2007 os Impugnantes não apresentaram a declaração modelo 3 de IRS no prazo legalmente previsto - cfr. fls. 2 do processo de Reclamação Graciosa apenso e por acordo.

B) Em 03.11.2009 a Administração Tributária elaborou Boletim de Alteração Oficiosa (BAO) em relação ao Impugnante marido preenchendo o quadro 10 - "Enquadramento" - com o Regime de Contabilidade Organizada (art. 28.º do CIRS), desde 01.01.2007, com fundamento na seguinte informação, descrita no quadro 28 do BAO:

«*O presente BAO destina-se a enquadrar o sujeito passivo no regime de contabilidade organizada com referência ao ano de 2007 e no regime simplificado com referência aos anos de 2008 a 2010 inclusive, em virtude dos seguintes volumes de vendas e prestações de serviços (...):*

2006 - Vendas € 281.639,23

2007 - Prestação de serviços € 13.049,63

2008 - Vendas € 1.167,24

Prestações de serviços € 21.261,85

- cfr. fls. 58 e 59 do processo de Reclamação Graciosa apenso.

C) Em 28.01.2010 a Administração Tributária elaborou declaração oficiosa (DC tipo F7 n.º 0005 85), na qual fez constar apenas os rendimentos do sujeito passivo marido, não levando em consideração o seu estado civil de casado, procedendo à tributação de acordo com o enquadramento no regime simplificado

- cfr. fls. 33 e 36 do processo de Reclamação Graciosa apenso.

D) Ato impugnado: Em 30.01.2012 efetuada a liquidação oficiosa de IRS n.º 2010 5000044313, que apurou o valor de € 85.436,86 a pagar, sendo € 79.853,67 de imposto e € 5.583,19 a título de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 17.03.2010 - cfr. doc. 3 junto com a petição inicial.

E) Em 15.03.2010 os Impugnantes apresentaram reclamação graciosa na qual alegaram, em síntese, que a liquidação efetuada não corresponde aos rendimentos obtidos; que se encontravam impossibilitados de apresentar a declaração de rendimentos porque o sujeito passivo marido se encontrava *mal enquadrado quanto ao regime de tributação*, e que, os rendimentos obtidos foram enviados à Administração Fiscal através de declaração apresentada em 12.03.2010 - cfr. fls. 2 e 3 do processo de Reclamação Graciosa apenso.

F) Em 18.06.2010 foi proferido pelo Diretor de Finanças de Faro despacho de deferimento da reclamação graciosa com os fundamentos que, em síntese, se transcrevem:

«*(...) constata-se que os reclamantes não conseguiam proceder à entrega das declarações de rendimentos em falta, por divergência de regime de tributação, por causa que não lhes era imputável. Pelo que, o Serviço de Finanças procedeu à elaboração do BAO, em 03-11-2009, tendo o sujeito passivo A para o ano de 2007, ficado enquadrado no regime de contabilidade organizada (doc. fls. 58 e 59 dos autos).*

Relativamente ao sujeito passivo B, B……., verifica-se que no ano de 2007 se encontrava enquadrada no regime de contabilidade organizada, por opção (fls. 76 dos autos).

Quanto ao sujeito passivo A, à data em que a administração fiscal elaborou o respetivo DC (28-01-2010), já detinha em seu poder a declaração anual recepcionada em 31-10-2009, que indica um montante total de vendas no valor de € 281.639,23 (fls. 84 e 85). Determinava o então em vigor art. 28.º, n.º 2 do CIRS que ficavam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado na sua atividade, no

período imediatamente anterior, um dos seguintes limites: € volume de vendas de € 149.639,37, ou o valor líquido dos restantes rendimentos da categoria B de € 99.759,58.

De acordo com o estipulado no então art.º 76.º n. 1, al b) do CIRS, quando o S.P. não apresentou declaração de rendimentos, o apuramento dos rendimentos da categoria B deveria corresponder à totalidade do rendimento coletável do ano mais próximo (ano 2006), pelo que o regime a aplicar ao ano de 2007 relativamente ao primeiro reclamante, deveria ser o de contabilidade organizada, porquanto foi ultrapassado o limite de vendas de € 149.639,37.

Pelos factos supra expostos, e atentos os documentos que lhe servem de suporte, assim como a legislação aplicável, será de atender à pretensão do reclamante, devendo ser consideradas os rendimentos declaradas pelos sujeitos passivos A e B na declaração de rendimentos que integra os presentes autos, devendo a pretensão dos reclamantes ser atendida.

(...)

Assim, pelo supra exposto, e no uso da competência que me é conferida pelo nº1 do art.º 75.º do CPPT, ***DEFIRO*** *o pedido, com todas as consequências legais. (...)*»

- cfr. fls. 87 a 89 do processo de Reclamação Graciosa apenso.

G) Em 23.06.2010 os Impugnantes foram notificados do despacho que antecede - cfr. fls. 90 e 91 do processo de Reclamação Graciosa apenso.

H) Em 17.09.2010 foi proferido pelo Diretor de Finanças de Faro despacho de reforma da decisão proferida em 18.06.2010, identificada em F), dando procedência parcial à reclamação graciosa, no sentido de considerar o estado civil de casado, determinando a sua improcedência no mais, com os fundamentos que, em síntese, se transcrevem:

«*(...) após análise mais detalhada dos factos, constata-se que, em 2009, o reclamante A……. foi notificado para proceder à entrega da declaração de rendimentos em falta (conforme "print" retirado do programa informático MGIT - controlo de faltosos), e nada fez.*

Nada tendo feito, a Administração Tributária (AT) agiu de acordo com a lei e efetuou a liquidação oficiosa, nos termos do artigo 76.º, n.º 3 do CIRS, relativamente ao reclamante A……. Quanto à reclamante B……., a AT não efetuou a notificação exigida no n.º 3 do artigo 76.º do CIRS aditada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, pelo que não efetuou a respetiva liquidação oficiosa.

Os reclamantes alegaram que não entregaram a declaração de rendimentos do ano em causa, por divergência no enquadramento do regime de tributação. Contudo, a alegada divergência foi originada pela falta de entrega, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, das declarações de IRS dos anos de 2003, 2004 e 2005. Portanto, a facto imputável aos próprios reclamantes.

Ora, dispõe o n.º 2 daquele artigo 76.º que, não tendo sido apresentada a declaração, o rendimento líquido da categoria B determina-se em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do artigo 31.º: E o n.º 3 daquele dispositivo legal determina que a liquidação oficiosa não atenderá ao disposto no artigo 70.º (mínimo de existência), devendo apenas ser considerada as deduções do sujeito passivo (artigo 79.º, n.º 1, al a), assim como as retenções na fonte e pagamentos por conta.

Também de acordo com o Oficio-Circulado n.º 20142 de 03-12-2009 da DSIRS foi sancionado o entendimento segundo o qual, quando esteja em causa uma reclamação graciosa de liquidação efetuada com base em pressupostos e condicionalismos especiais previstos (parte final do n.º 3 do artigo 76.º do CIRS), somente poderão ser objecto de revisão o estado civil do sujeito passivo, rendimento bruto e correspondente dedução específica, com exceção dos rendimentos da categoria B, aos quais se aplica sempre o coeficiente mais elevado previsto no nº2 do artigo 31.º, conforme disposto no artigo 76.º n.º 2, e as retenções na fonte e pagamentos por conta.

Por conseguinte, atentas as normas legais e o oficio-circulado supra mencionados, ***REFORMA-SE*** *o despacho proferido nestes autos, em 18-06-2010, na parte em que contraria o disposto na lei, ou seja, na parte em que considerou que os rendimentos da categoria B do sujeito passivo A……. deveriam ser tributados de acordo com a contabilidade organizada. Assim, será de considerar o estado civil de casado dos reclamantes, mantendo-se no entanto, a determinação dos rendimentos da categoria B de acordo com as regras do regime simplificado para aquele reclamante.*

Assim, porque o ato administrativo em matéria tributária, consubstanciado na decisão anteriormente proferida nos presentes autos, é inválido, é suscetível de REFORMA porque ainda está em tempo, face ao previsto nos artigos 137º, 138º, 141º, 142º, n.º 1, 145º, n.º 2 e 146º, todos do Código de Procedimento Administrativo, por remissão da alínea c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária.

Para produção de efeitos decorrente do presente despacho de reforma, elabore-se o Boletim de Alteração Oficiosa (ano 2007) relativamente ao contribuinte A……. e o competente Documento de Correção.»

- cfr. fls. 93 a 96 do processo de Reclamação Graciosa apenso.

I) Em 27.09.2010 os Impugnantes foram notificados do despacho que antecede - cfr. fls. 101 e 103 do processo de Reclamação Graciosa apenso.

J) Em 27.09.2010 os Impugnantes apresentaram recurso hierárquico da decisão identificada em H), invocando, em síntese, a ilegalidade da reforma da decisão de anteriormente proferida de deferimento da reclamação graciosa pelo facto de ter sido praticado para além do prazo em que tal decisão era contenciosamente recorrível, e que se impõe a correção da liquidação nos termos do disposto no n.º 4 do art. 76.º do CIRS, de acordo com o regime de contabilidade organizada - cfr. fls. finais, não numeradas do processo de Reclamação Graciosa apenso.

K) Em 24.01.2011 a Diretora de Serviços do IRS proferiu despacho de indeferimento do recurso hierárquico com os fundamentos que, em síntese, se transcrevem:

«*(...) 10. No caso concreto o ato de deferimento da reclamação graciosa foi notificado ao recorrente em 23.06.2010 e a reforma desse acto foi-lhe notificada em 27.09.2010. Assim e dispondo a alínea a) n.º 2 do referido art. 58.º do CPTA o prazo de um ano para a impugnação de atos anuláveis, a Administração Fiscal dispunha deste prazo para o fazer, devendo concluir-se portanto que a reforma do despacho de deferimento é tempestiva e mantendo-se válida com todos as consequências legais daí decorrentes.*

(...)

13. Importa sublinhar que o sujeito passivo nunca entregou a declaração Mod 3 de IRS relativamente aos rendimentos obtidos nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006. Relativamente ao ano de 2007, estando enquadrado no regime simplificado de tributação, também não a entregou;

(...)

15. Não tendo sido apresentada a declaração, impõe o nº2 do art.º 76º, que o rendimento líquido da categoria B seja determinado em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do art.º 31.º do CIRS e, faz-se notar, independentemente do regime de tributação;

(...)

17. Ora o prazo legalmente estabelecido para entrega da declaração Mod 3 de IRS do ano de 2007 expirou em 30 de abril de 2008 sem que o contribuinte o tenha feito. O recorrente foi notificado em 07.03.2009 (data do registo CTT, para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias e nenhum deles o fez, Só em 12.03.2010, após ter recebido a liquidação que deu origem aos presentes autos veio submeter uma declaração Mod 3 que nunca viria a ser validada exatamente por divergências quanto ao enquadramento;

18. Assim, a Administração Fiscal não podia deixar de processar a liquidação oficiosa conforme dispõe a alínea b) do n.º 1 art.º 76.º do CIRS tendo por base os elementos de que dispunha;

(...)

20. Ora, tratando-se de uma liquidação efetuada com base em pressupostos e condicionalismos especiais (parte final do n.º 3 do art.º 76.º do CIRS), também a reclamação terá necessariamente de se cingir às especificidades dessa mesma liquidação. Assim a revisão da liquidação só pode ser fundamentada em erro na sua situação pessoal bem como nos elementos tidos em consideração na própria liquidação (rendimento, dedução pessoal imputável, retenções na fonte e pagamentos por conta) sem ter em consideração o mínimo de existência bem como o regime de tributação pois para determinar os rendimentos da categoria B se aplica sempre o coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do art. º 31º do CIRS.

Em face do exposto, deverá concluir-se que não colhem os argumentos invocados quer porque a reforma do despacho em referência foi praticada dentro do prazo legalmente concedido para o efeito quer porque o regime de tributação (de regime simplificado para o de contabilidade organizada) não pode ser alterado à luz do n.º 4 do art. 76.º do CIRS, pelo que, sou de parecer que deverá ser ***negado provimento*** *ao presente recurso, mantendo-se a decisão recorrida*.»

- cfr. fls, finais, não numeradas do processo de Reclamação Graciosa apenso.

L) Por ofício de 01.03.2011 da Direção de Finanças de Faro os Impugnantes foram notificados do despacho que antecede - cfr fls. finais, não numeradas do processo de Reclamação graciosa apenso.

M) Em 24.05.2011 os Impugnantes remeteram a presente impugnação judicial a este TAF, sob correio registado - cfr. fls. 3 dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Neste recurso a Fazenda Pública coloca a questão de saber se o prazo de revogação (ainda que parcial) de uma decisão de deferimento de reclamação graciosa pode ocorrer no prazo de 1 ano, nos termos do disposto no art. 141º do CPA e 58º, n.º 1 do CPTA, ou, tal como se decidiu na sentença recorrida, no prazo de 15 dias estabelecido no artigo 102º, n.º 2 do CPPT.

Vejamos, então.

Dispõe o artigo 79.º da LGT, no seu n.º 1, que o acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão.

"Mas nem esse diploma legal nem o CPPT contém qualquer norma sobre o prazo para a aludida revogação, pelo que tal prazo só pode ser o constante das regras do CPA - diploma que constitui le-

gislação complementar e subsidiária ao direito tributário [art.ºs 2º, alínea c), da LGT e 2º, alínea d), do CPPT] - e que devem ser aplicadas no direito tributário de acordo com a natureza do caso omisso, mais precisamente as regras que directamente regulam a revogação dos actos administrativos nos art. ºs 136º e segs.", cfr. acórdão deste STA, datado de 15/05/2013, recurso n.º 0566/12.

E quanto ao prazo de revogação dos actos pelos seus autores, ou pelos superiores hierárquicos, cfr. art. 142º do CPA, dispõe o artigo 141.º, sob a epígrafe "Revogabilidade dos actos inválidos":

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

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

Da conjugação destas duas regras, retira a recorrente que havendo vários prazos para a dedução de recurso contencioso, hoje acção administrativa especial, cfr. artigo 191º do CPTA, a revogação pode sempre ocorrer dentro do prazo mais longo que esteja previsto.

Dispõe o artigo 58.º do CPTA, sob a epígrafe "Prazos":

1 - A impugnação de actos nulos ou inexistentes não está sujeita a prazo.

2 - Salvo disposição em contrário, a impugnação de actos anuláveis tem lugar no prazo de:

a) Um ano, se promovida pelo Ministério Público;

b) Três meses, nos restantes casos.

(…)

Ou seja, a Fazenda Pública entende que o órgão da AT poderá proceder à revogação do acto inválido dentro do mesmo prazo de um ano que a lei concede ao Ministério Público para impugnar actos anuláveis.

Acontece, porém, que a intervenção do Ministério Público no âmbito da impugnação de actos tributários ou de actos administrativos em matéria tributária difere de forma substancial da sua intervenção no âmbito da impugnação de actos ou contratos administrativos.

Enquanto que o legislador atribuiu ao Ministério Público no âmbito do CPTA uma intervenção pró-activa na defesa da legalidade, cfr., entre outros os artigos 9º, n.º 2 (independentemente de ter interesse pessoal na demanda, qualquer pessoa, bem como as associações e fundações defensoras dos interesses em causa, as autarquias locais e o Ministério Público têm legitimidade para propor e intervir, nos termos previstos na lei, em processos principais e cautelares destinados à defesa de valores e bens constitucionalmente protegidos, como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais), 40º, n.º 1, alínea b) (os pedidos relativos à validade, total ou parcial, de contratos podem ser deduzidos pelo Ministério Público e pelas demais pessoas e entidades mencionadas no n.º 2 do artigo 9.º), 62º, n.º 1 (O Ministério Público pode, no exercício da acção pública, assumir a posição de autor, requerendo o seguimento de processo que, por decisão ainda não transitada, tenha terminado por desistência ou outra circunstância própria do autor), 68º, n.º 1, alínea c) (o Ministério Público em legitimidade para pedir a condenação à prática de um acto administrativo legalmente devido, quando o dever de praticar o acto resulte directamente da lei e esteja em causa a ofensa de direitos fundamentais, de um interesse público especialmente relevante ou de qualquer dos valores e bens referidos no n.º 2 do artigo 9.º) e 73º, além da intervenção processual em representação de pessoas e entidades e da intervenção processual dentro do próprio processo quando não é ele o promotor da acção, cfr., entre outros, artigos 85º, 141º, n.º 1 e 146º, já no âmbito do CPPT a intervenção do Ministério Público é mais limitada e restringe-se, na prática, à representação de pessoas ou entidades e à intervenção processual dentro do próprio processo, cfr. artigos 9º, n.º 4 (que atribui legitimidade no processo judicial tributário ao Ministério Público e à Fazenda Pública), 14º, 16º, n.º 2, 121º, 124º, n.º 2, alínea b), 280º, n.º 1 e 289º, n.º 1 e ainda a intervenção própria no processo de contra-ordenação.

"*As suas intervenções em matéria tributária restringem-se ao processo judicial tributário (art. 9.º, n.º 4, deste Código) e, mesmo neste âmbito, não lhe são atribuídas todas as funções compatíveis com o seu Estatuto, pois a defesa dos interesses patrimoniais da administração tributária é confiada ao respectivo representante (arts. 53.º do ETAF de 2002 e 15.º do CPPT).*

Assim, as tarefas desempenhadas, genericamente, pelo Ministério Público no processo judicial tributário são as defesa da legalidade e promoção do interesse público em matéria tributária, controlando a aplicação da lei pelos tribunais tributários e promovendo a boa aplicação da justiça, emitindo pareceres e requerendo o que tiver por conveniente.

Nos casos especiais em que no processo judicial tributário haja necessidade de intervenção de ausentes, incertos ou incapazes, é atribuída ao Ministério Público a sua representação processual, situação em que lhe caberá a defesa dos interesses patrimoniais destes.

Em qualquer dos casos, a actuação do Ministério Público deve ser norteada por critérios de legalidade e objectividade, como lhe é imposto pelo n.º 2 do art. 2.º do seu Estatuto.", cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, 6ª edição, vol. 1, pág. 189.

Face a estas competências mais limitadas do que no âmbito do contencioso administrativo, não se estabeleceu na lei um prazo especial para que o Ministério Público possa deduzir impugnação, em defesa da legalidade, de liquidação que sofra de ilegalidades geradoras de mera anulabilidade, cfr. artigo 102º do CPPT (de resto não é liquido que o possa fazer contra a vontade do contribuinte interessado que é o sujeito da relação jurídica tributária e que o possa fazer sem intervir na qualidade de representante legal, portanto, na qualidade de parte).

Portanto, o Ministério Público ao promover uma acção de impugnação judicial terá que o fazer dentro dos prazos estabelecidos naquele artigo 102º, sob pena de caducar o seu direito de acção.

Já sabemos, por apelo à matéria de facto levada ao probatório, que no caso concreto dos autos, o prazo para deduzir impugnação judicial, no caso de indeferimento de reclamação graciosa, é de 15 dias, contados a partir da data da notificação do indeferimento, cfr. artigo 102º, n.º 2 do CPPT, não se prevendo qualquer outro prazo diferente que esteja especificadamente previsto para que o Ministério Público promova ele próprio esta acção judicial (face à sua limitada intervenção no âmbito do contencioso tributário).

E não sendo previsto outro prazo para a dedução da impugnação, sendo o mesmo o prazo para o contribuinte e para o Ministério Público, é esse o prazo de que a AT dispõe para a revogação da decisão de deferimento ou de deferimento parcial, nos termos do disposto no artigo 141º do CPA.

Na verdade, não faz qualquer sentido fazer apelo ao prazo de 1 ano a que alude o artigo 58º, n.º 2, alínea a) do CPTA, para efeitos de revogação do acto impugnado, uma vez que tal prazo não tem aplicação neste âmbito, ou seja, se nem o próprio Ministério Público dispõe do prazo de um ano para deduzir impugnação judicial, não se concebe que seja esse o prazo de que a AT dispõe para a revogação dos seus actos.

Estabelecendo o legislador prazos curtos ou muito curtos para que os interessados impugnem os actos que lhes são desfavoráveis, pretendendo com isso que os actos administrativos e tributários rapidamente se consolidem na ordem jurídica, em nome do princípio da segurança jurídica, não faria qualquer sentido que essa segurança jurídica pudesse ser posta em causa pela própria administração num momento em que os próprios interessados já se haviam conformado com a definição consolidada dos seus direitos.

Podemos assim concluir que improcedem na totalidade as conclusões do recurso apresentado pela Fazenda Pública.

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

D.N.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Dar por reproduzidos documentos. Factos que são provados por esses documentos. Insuficiência da matéria de facto. Anulação da sentença.

Sumário:

I — Os documentos são meios de prova de factos que o Tribunal recorrido tem que enunciar, tanto mais que a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo quanto à matéria de facto está limitada às situações em que o erro no julgamento de facto resulta, não de uma desajustada ponderação das provas produzidas, à luz do princípio da livre apreciação, mas de uma incorrecta aplicação de critérios legalmente definidos relativamente à sua admissibilidade ou ao seu valor.

II — A ausência da indicação na sentença recorrida dos factos que os documentos dados por reproduzidos provam inviabiliza a decisão jurídica do pleito, pelo que se impõe a anulação da mesma para a ampliação da matéria de facto.

Processo n.º 479/14-30.

Recorrente: A……..

Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Srª. Consª. Drª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel
de 29 de Novembro de 2013
Julgou a oposição deduzida por A……., improcedente e, consequentemente manteve a execução em relação ao mesmo, com as legais consequências

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., oponente no proc. n.º 1052/13.9BEPRT, **interpôs o presente recurso da decisão judicial supra mencionada,** tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I. A sentença proferida nos presentes autos, que determina o prosseguimento da presente execução fiscal, não se pode manter.

DA NULIDADE DA SENTENÇA PROFERIDA

II. A presente sentença padece de nulidade, uma vez que o Tribunal "a quo" não apreciou uma das questões suscitadas em sede de oposição pelo Recorrente, designadamente o facto de a devedora principal ter, no seu processo de insolvência (já devidamente identificado nos autos), apresentado plano de insolvência tendente à sua recuperação.

III. A recuperação da devedora principal passou pela apresentação, junto do seu processo de insolvência de um plano de insolvência onde se prevê o pagamento integral da divida à Fazenda Nacional, mediante o cumprimento do aludido plano de insolvência,

IV. Facto que só por si levaria à procedência da oposição apresentada.

V. A sentença recorrida é omissa quanto ao facto de a devedora principal se encontrar em actividade, estar em recuperação, sendo igualmente omissa quanto ao facto de a dívida vir a ser integralmente liquidada, à Fazenda Nacional, pela devedora principal.

VI. Face à omissão verificada, é inequívoco que ao abrigo do disposto no artigo 615.º, n.º 1, d), do C.P.C., aplicável aos presentes autos por força do que determina o artigo 1.º, do C.P.T.A., a sentença proferida padece de nulidade, nulidade esta que se arguí para todos os efeitos legais e que deve ser declarada por esse Exmo. Tribunal.

Sem prescindir da nulidade invocada,

VII. É entendimento do Tribunal "a quo" que a devedora principal, porque se encontra em estado de insolvência, padece de insuficiência de bens que lhe permitam proceder ao pagamento das suas dívidas fiscais.

VIII. Não pode o Recorrente aceitar tal entendimento uma vez que a devedora principal, não obstante se encontrar insolvente, a verdade é que no seu processo de insolvência apresentou plano de insolvência tendente à sua recuperação e onde se prevê o pagamento integral da dívida à Autoridade Tributária mediante o cumprimento do aludido plano de insolvência.

IX. Tal plano de insolvência, já em data posterior à apresentação da oposição por parte do Recorrente, foi alvo de aprovação e posterior homologação por sentença judicial proferida pelo 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Paredes – conforme documento que se junta e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e se requer que V. Exas. admitam a sua junção aos autos uma vez que se trata de documento superveniente (doc. n.º 1).

X. Não obstante a homologação do plano de insolvência ocorrida, a Autoridade Tributária decidiu interpor recurso de tal decisão, recurso este que apenas tem efeito devolutivo e cuja decisão se aguarda que seja proferida pelo Tribunal da Relação do Porto.

XI. A devedora principal, actualmente está em laboração, mantém a sua actividade, está a cumprir com todos os seus compromissos, tem bens e tem trabalhadores ao serviço.

XII. Pelo que a reversão operada não se pode, de forma alguma, manter uma vez que a Fazenda Nacional vai ser integralmente paga directamente pela devedora principal, que tem capacidade financeira para tal.

XIII. Decorre ainda da sentença de que se recorre que estando a devedora principal insolvente que tal facto, por si só, legitima a reversão fiscal efectuada contra o Recorrente.

XIV. Uma vez mais, e com o devido respeito, não podemos concordar com a posição assumida na sentença de que se recorre uma vez que não é a simples declaração de insolvência que acarreta, de forma invariável, a falta ou insuficiência de bens da devedora principal.

XV. Na verdade, a devedora principal apresentou-se à insolvência com o intuito de ser recuperada e não liquidada, pelo que a sua situação de insolvência não vai acarretar o seu encerramento.

XVI. Ao prever a insolvência da devedora principal a sua manutenção em actividade e em plena laboração, é forçoso concluir-se que a Fazenda Nacional vai receber o valor que se encontra em dívida directamente através da sociedade comercial.

XVII. A reversão operada revela-se totalmente despicienda, invocando o Recorrente, para todos os efeitos legais, o beneficio da execução prévia, princípio basilar no direito tributário e que a Fazenda Nacional parece ter ignorado!

XVIII. Tanto assim é que a reversão efectuada vai permanecer suspensa anos até que a devedora principal cumpra o plano de insolvência.

XIX. A dívida exequenda diz respeito a dívidas de IVA, referentes ao período de 2012/07, sendo que ao abrigo do disposto no artigo 97.º, n.º 1, do CIRE "a contrario", mantém-se o privilégio creditório geral dos créditos do Estado que tenham sido constituídos nos 12 meses anteriores à declaração de insolvência, o que é o caso em apreço, uma vez que a sentença declaratória da insolvência ocorreu em 8 de Janeiro de 2013, mantendo-se, assim, o privilégio creditório previsto no CIRE.

XX. O Tribunal "a quo" efectuado uma errada interpretação e aplicação dos artigos 23.º, n.º 2, da LGT e 153.º, n.º 2, do CPPT, 97.º e 192.º e seguintes, estes últimos do CIRE.

Requereu que seja concedido provimento ao recurso e, em consequência, seja declarada a nulidade da sentença proferida atenta a falta de pronuncia sobre uma das questões suscitadas na Oposição apresentada pelo Recorrente, ou, seja a sentença revogada, e substituída por outra que determine a procedência da Oposição apresentada e a consequente extinção da execução..

O Magistrado do Ministério Público no seu parecer pugna pela anulação da sentença recorrida por não conter ela todos os elementos de facto que permitam decidir as questões submetidas a julgamento.

Mostram-se provados, por documento, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1.º - Contra a sociedade B……., Lda., NIPC: ……., foi instaurado pelo serviço de finanças de Paredes o processo de execução fiscal n.º1848201201107810 e apensos, por dívidas de IVA referente ao ano de 2012/07, no valor global de € 15 456,36.

2.º - A sociedade devedora originária iniciou a atividade em 02.10.2009.

3.º - Como sócios-gerentes da sociedade executada na Certidão Permanente da Conservatória do Registo Comercial de Paredes, constam C…….. e A…….. (ora oponente).

4.º - A sociedade não cessou a sua atividade.

5.º - A sociedade executada foi declarada insolvente a 08.01.2013, no Tribunal Judicial de Paredes – 2º Juízo Cível – processo n.º4154/12.5TBPRD.

6.º - Em 07.01.2013 foi efetuada a preparação do processo para efeitos de reversão da execução - cf. doc. de fls.31 dos autos.

7.º - O ora oponente exerceu o direito de audição prévia - cf. doc. de fls.32 a 42 dos autos.

8.º - Em 18.02.2013, o ora oponente foi notificado, do prosseguimento da reversão - cf. doc. de fls. 36 a 37 dos autos.

9.º - No dia 19.02.2013, o ora oponente foi citado da reversão - cf. doc. 39 a 41 dos autos.

10.º - A referida reversão foi suspensa por excussão - cf. doc. de fls.70 a 74 dos autos, junto aos autos com a contestação da Fazenda Pública.

11.º - A presente oposição deu entrada no serviço de finanças em 21 de Março de 2013 - cf. teor de fls.4 dos autos.

12.º - Do processo de execução fiscal já constava a informação da existência do processo de insolvência da executada principal, antes da citação do oponente para os termos da execução, por reversão - cf. doc. de fls.26 a 35 dos autos.

Questão objecto de recurso:

1- Nulidade da sentença

2- Legalidade do despacho de reversão.

1. Nulidade da sentença

Invoca o recorrente a nulidade da sentença por omissão de pronúncia por não ter apreciado uma das questões suscitadas em sede de oposição pelo Recorrente, «*designadamente o facto de a devedora principal ter, no seu processo de insolvência, já devidamente identificado nos autos, apresentado plano de insolvência tendente à sua recuperação.*

A recuperação da devedora principal passou pela apresentação, junto do seu processo de insolvência de um plano de insolvência onde se prevê o pagamento integral da dívida à Fazenda Nacional, mediante o cumprimento do aludido plano de insolvência»

Nos termos do disposto no artº 615.º do Código de Processo Civil, «(...)É nula a sentença quando: (...) d) O juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento;

A omissão de pronúncia traduz-se em denegação de justiça pelo que a lei estabelece para a violação de tal dever a nulidade da sentença.

A nulidade por omissão de pronúncia pressupõe a violação do disposto no n.º 2, do art. 608.º do CPC, nos termos do qual o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras e não pode

ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras, podendo, nos termos do disposto no seu n.º 4 constituir, no caso presente, fundamento de recurso. Mas, neste âmbito, parafraseando Alberto Reis, in Código de Processo Civil anotado, Volume V, Coimbra Editora, 1981 (reimpressão), pag. 143, «*há que não confundir questões suscitadas pelas partes com motivos ou argumentos por elas invocados para fazerem valer as suas pretensões. "São, na verdade, coisas diferentes: deixar de conhecer de questão de que devia conhecer-se, e deixar de apreciar qualquer consideração, argumento ou razão produzida pela parte. Quando as partes põem ao tribunal determinada questão, socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão*. "Por isso, o julgador não tem que analisar e a apreciar todos os argumentos, todos os raciocínios, todas as razões jurídicas invocadas pelas partes em fundamento das suas posições, incumbindo-lhe, apenas resolver as questões que por aquelas lhe tenham sido postas. Assim, inexiste omissão de pronúncia quando o tribunal, ao apreciar a questão que lhe foi colocada, não toma em consideração um qualquer argumento alegado pela parte no sentido de procedência ou improcedência da acção. O que nos conduz à distinção entre o que deve entender-se por questões, para efeitos do disposto nos artigos 608º, n.º 2 e 615º, n.º 1, d), do Código de Processo Civil, cuja resposta tem de decorrer da configuração que as partes deram ao litígio, levando em conta a causa de pedir, o pedido e as excepções invocadas de molde a identificar as questões de fundo, os pontos de facto ou de direito relevantes no quadro do litígio, que integram matéria decisória, tendo em conta a pretensão que se visa obter. Não serão «questões que o tribunal deva conhecer» os argumentos, nem as motivações que as partes invoquem na defesa das suas posições, ainda que seja conveniente que o juiz aprecie, ainda que sumariamente, as razões que as partes apresentem com pertinência para que a sentença convença as partes.

Na situação em análise, o recorrente considera que, apesar de ter havido declaração de insolvência da empresa originária devedora, a circunstância de, nesse processo ter sido homologado um plano de recuperação que se mostra em execução, circunstância conhecida pela Administração Tributária, impede a reversão da execução, por ficar indemonstrada a insuficiência de bens.

Na sentença recorrida nada se diz expressa e directamente sobre este argumento, reafirmando-se, depois de o enunciar que a declaração de insolvência da empresa originária devedora é bastante para tornar legalmente possível a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários que, depois terá que ter os seus termos suspensos. A questão a decidir era da legalidade do despacho de reversão e foi decidida. O argumento invocado pelo recorrente foi tido em conta, mas implicitamente rejeitado.

A sentença recorrida referiu-se variadas vezes a esta questão que decidiu em sentido desfavorável ao recorrente, considerando que, contrariamente ao entendido por este, a «*reversão efectuada reuniu os pressupostos exigidos e permitidos por lei, designadamente o invocado requisito da fundada insuficiência do património da executada, não sendo como tal a reversão precipitada e prematura como alega o oponente*».

Deste modo consideramos que se não verifica a apontada nulidade da sentença que desenvolveu todo o seu percurso lógico assente na suficiência da mera declaração de insolvência da devedora originária para que o despacho de reversão se encontre legalmente fundamentado. A sentença abordou a questão da recuperação da devedora principal, considerando que ela, como possibilidade, se mostra devidamente salvaguardada com a suspensão da execução.

Improcede, pois, este fundamento do recurso.

2-<u>Legalidade do despacho de reversão</u>

Quanto à legalidade do despacho de reversão, a matéria provada não indica os elementos necessários a verificar se efectivamente ele se mostra legalmente fundamentado.

A sentença recorrida partiu do pressuposto que basta que exista a declaração de insolvência do devedor originário para que haja fundamento legal bastante para ser revertida a execução fiscal contra ele pendente.

Porém, o recorrente vem indicar que o devedor originário não deixou de se manter em laboração, que a sua apresentação à insolvência teve em vista a sua recuperação económica e financeira, que se mostrava já suficientemente documentada nos autos com a aprovação de plano de recuperação englobando a totalidade do montante exequendo.

A matéria de facto sobre a reversão contém os seguintes factos:

6.º - Em 07.01.2013 foi efetuada a preparação do processo para efeitos de reversão da execução - cf. doc. de fls.31 dos autos.

7.º - O ora oponente exerceu o direito de audição prévia - cf. doc. de fls.32 a 42 dos autos.

8.º - Em 18.02.2013, o ora oponente foi notificado, do prosseguimento da reversão - cf. doc. de fls.36 a 37 dos autos.

9.º - No dia 19.02.2013, o ora oponente foi citado da reversão - cf. doc.39 a 41 dos autos.

10.º - A referida reversão foi suspensa por excussão - cf. doc. de fls.70 a 74 dos autos, junto aos autos com a contestação da Fazenda Pública.

usar

A selecção dos factos permite-nos saber pouco mais que a sucessão histórica dos mesmos sem se haver extraído do conteúdo dos documentos mais que a sua data e denominação.

O processo tributário de reclamação dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal constitui o meio processual de controle judicial de legalidade da actividade da administração tributária no quadro do processo executivo, destinando-se apenas a controlar a legalidade da actuação desse órgão administrativo vertida na fundamentação do acto impugnado, sem poder para definir ou impor que essa actuação se tenha de basear noutros fundamentos, ou para se substituir ao mesmo órgão fornecendo para o acto uma fundamentação jurídica que julgue mais adequada. O tribunal tem poder para, analisando a fundamentação que suporta o acto, declarar se é suficiente/insuficiente, legal/ilegal e não para fornecer uma outra.

Mas, desconhecendo-se o texto de tal fundamentação, não é possível verificar se a decisão que determinou a reversão da execução contra o recorrente se mostra devidamente fundamentada ou enferma da ilegalidade que lhe é por esta assacada.

Os documentos são meios de prova de factos que o Tribunal recorrido tem que enunciar, tanto mais que a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo quanto à matéria de facto está limitada às situações em que o erro no julgamento de facto resulta, não de uma desajustada ponderação das provas produzidas, à luz do princípio da livre apreciação, mas de uma incorrecta aplicação de critérios legalmente definidos relativamente à sua admissibilidade ou ao seu valor, situações que se não verificam no presente recurso.

A ausência desses factos na sentença recorrida inviabiliza a decisão jurídica do pleito, pelo que se impõe a anulação da mesma para a ampliação da matéria de facto em moldes que permitam definir qual a exacta situação de facto considerada pela Administração Tributária como fundamentante da reversão da execução contra o recorrido.

Deste modo, como expressamente se preceitua no art. 662º, n.º2, c), e, 679º do Código de Processo Civil, aplicável aos recursos em processo tributário por força do disposto no artigo 281.º do Código de Procedimento e Processo Tributário impõe-se a anulação da sentença recorrida, determinando a ampliação da matéria de facto quanto aos factos que determinaram a Administração Tributária a reverter a execução e à matéria da excepção suscitada pelo recorrente - recuperação económica e financeira da devedora originária -.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e determinar a ampliação da matéria de facto nos termos antes indicados.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Cumulação de impugnações. Convite. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — Ocorre omissão de pronúncia sobre a legalidade da cumulação de pedidos impugnatórios se não obstante o convite (aceite) ao impugnante para indicar qual dos tributos IVA ou IRC pretende ver apreciados o Juiz não conheceu da legalidade da cumulação e apreciou apenas a i (legalidade) do tributo indicado/escolhido pelo contribuinte.

II — Tal omissão de pronúncia faz incorrer a sentença no vício de nulidade já que não tendo existido um despacho autónomo sobre a legalidade da cumulação era esta a altura em que tal conhecimento tinha de ser efectuado até para garantia da tutela jurisdicional efectiva já que em caso de decisão pela ilegal cumulação com a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública cabe ao apresentante das impugnações o direito de no prazo de um mês a contar do trânsito de uma tal decisão apresentar nova petição.

Processo n.º 544/14-30.
Recorrente: A…, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A sociedade A……, LDA, com o NICP n.º …… veio deduzir Impugnação Judicial, contra as liquidações de IVA e juros compensatórios relativos aos anos de 1995 a 1997 e de IRC e respectivos juros compensatórios referentes aos anos de 1995 a 1997, no valor global de 6. 492.511$00.

Por sentença de 13 de fevereiro de 2014, o TAF de Coimbra, julgou a impugnação procedente quanto às liquidações de IRC dos anos de 1995 e 1996 e julgou a impugnação parcialmente procedente quanto à liquidação de IRC referente ao ano de 1997, na parte em que se mostre que foi sujeita às correcções por métodos indirectos.

Reagiu a sociedade A…….., LDA, interpondo o presente recurso, cujas alegações **integram as seguintes conclusões:**

"1. Entende a recorrente que a douta sentença deixou de pronunciar expressamente quanto à questão da i (legalidade) das liquidações de IVA que igualmente foram impugnadas e, por essa razão, incorreu, salvo o devido respeito, na nulidade prevista no art.º 615.º, nº1, alínea c) do CPC.

2. O facto de ter existido previamente um convite para a escolha de quais as liquidações a apreciar nesta impugnação, não desonera o julgador de efectuar um julgamento no sentido de considerar expressamente verificada a situação de uma ilegal cumulação de impugnações, até porque declarada tal ilegalidade, a parte tem o prazo de 30 dias para apresentar nova impugnação.

3. O facto de a impugnação judicial respeitar a IVA e a IRC – sendo o IVA um imposto sobre a despesa e o IRC um imposto sobre o rendimento – não obsta ao prosseguimento dos autos, pois que ambos os casos se está perante tributos com natureza de impostos (art.º 104º do CPPT).

4. Decorrendo as liquidações adicionais de um mesmo facto, que foi a alteração da matéria tributável, efectuada por métodos indirectos, e baseando-se a anulação das liquidações adicionas no mesmo fundamento de facto e de direito, exigências de racionalidade de meios, da celeridade da decisão e até para evitar decisões contraditórias, tudo aponta também no sentido das liquidações em causa serem analisadas na mesma acção, devendo o art.º 104º do CPPT ser interpretado à luz do principio pro actione, corolário do direito à tutela judicial efectiva.

Termos em que e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente e, consequentemente, ser proferido douto acórdão que ordene a baixa dos autos para conhecimento expresso da i (legalidade) da acumulação das impugnações de IRC e de IVA, sendo em caso de legalidade, declarada a anulação das liquidações de IVA, com as legais consequências."

Não houve contra alegações.

A fls. 378 a 380 dos autos foi proferido despacho judicial entendendo não existir a nulidade apontada (de omissão de pronúncia)

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

"Invoca a recorrente a nulidade da sentença do TAF de Coimbra de 13.02.2014 que julgou totalmente procedente a impugnação por ela deduzida, anulando as liquidações do IRC relativas aos anos de 1995 e 1996 e parcialmente a liquidação de IRC relativa ao ano de 1997, "na parte em que se mostre influenciada pelas correcções por métodos indirectos".

Em causa está a alegada omissão de pronúncia pelo facto da sentença recorrida não ter conhecido da ilegalidade das liquidações de IVA igualmente impugnadas na p.i.

A questão que vem colocada é analisada no douto despacho de fls. 378 e sgs. em termos que merecem a nossa inteira adesão, nada se nos afigurando dever acrescentar à argumentação aí produzida.

Nesta conformidade, sem mais delongas, emite-se parecer no sentido da improcedência do recurso e, consequentemente, da manutenção do julgado."

2 – DECIDINDO NESTE STA

Na sequência da decisão proferida de fls. 322 a 344 dos autos, veio a Impugnante interpor recurso da mesma, dirigido a esse Venerando Tribunal.

A Impugnante não ataca o julgamento sobre a ilegalidade da liquidação do IRC mas defende existir nulidade da sentença por omissão de pronúncia quanto à legalidade das liquidações de IVA, também impugnadas, e que o facto de ter existido previamente um convite para escolha das liquidações a apreciar, não desonerava o julgador de efectuar um julgamento no sentido de considerar expressamente verificada a situação de uma ilegal cumulação de impugnações, até para possibilitar a apresentação, no prazo de 30 dias, de nova impugnação. Ou seja, o recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida sob duas perspectivas:

Por um lado entende que a douta sentença deixou de se pronunciar expressamente quanto à questão da (i)legalidade das liquidações de IVA que igualmente foram impugnadas e por isso lhe imputa a nulidade prevista no artº 615º n.º 1 alínea c) do CPC. Por outro lado sustenta que o facto de ter existido previamente um convite para a escolha de quais as liquidações a apreciar (se IRC, se IVA) não desonera o julgador de efectuar um julgamento expresso no sentido de considerar verificada a situação de uma ilegal cumulação de impugnações até porque uma vez declarada tal ilegalidade a parte tem o prazo de 30 dias para apresentar nova impugnação.

Cumpre decidir sobre as invocadas nulidades, o que se fará de seguida.

O presente recurso tem por objecto a sentença proferida na impugnação judicial que a sociedade A……., Lda, deduziu contra actos de liquidação de IVA e juros compensatórios referentes aos anos de 1995 a 1997 e contra actos de liquidação de IRC e juros compensatórios referentes aos anos de 1995 a 1997, no valor total de 6.492.511$00, cuja anulação peticionou, verificando-se, assim, uma cumulação de pedidos anulatórios ou cumulação de impugnações.

Na sentença, depois de se ter deixado referido, no respectivo relatório, que a impugnação era deduzida contra todos esses actos de liquidação de IVA e de IRC e respectivos juros compensatórios, apreciou-se somente o mérito da impugnação no que concerne à peticionada anulação dos actos de liquidação de IRC, nada se dizendo sobre o pedido, também formulado na petição inicial, de anulação dos actos de liquidação do IVA, isto é, não se tomando conhecimento da impugnação destes actos tributários.

Ou seja, na sentença nada se decide quanto a um dos pedidos que, em cumulação, foi formulado na petição inicial – o de anulação dos actos de IVA e juros compensatórios – seja para o julgar procedente/improcedente, seja para parcialmente absolver a Fazenda Pública da instância relativamente a este pedido cumulado, seja para homologar uma eventual desistência desse pedido.

É certo que, antes da sentença, o Mmº juiz proferiu um despacho onde suscitou a questão da eventual cumulação ilegal dos pedidos formulados (fls. 291) e, nessa perspectiva, convidou a impugnante a vir informar relativamente a que tributo pretendia que o processo de impugnação prosseguisse, sob pena de, não o fazendo, a Fazenda Pública ser absolvida da instância quanto a todos os pedidos. E é nesse contexto que a impugnante veio dizer, a fls. 296, que pretendia que fosse apreciada a legalidade dos actos de liquidação de IRC.

Todavia, após esse esclarecimento, o Mmº Juiz nada mais apreciou e decidiu no âmbito desta questão, decisão que se impunha face ao teor da petição inicial (que não foi corrigida ou substituída e que, portanto, continuou a conter uma cumulação de impugnações), seja para a julgar inverificada (caso em que em que se lhe impunha o conhecimento do mérito das duas impugnações), seja para a julgar verificada - caso em que se lhe impunha decidir se a considerava ou não suprida face à informação prestada pela impugnante e, no caso afirmativo, determinar o prosseguimento do processo para conhecimento apenas do pedido anulatório das liquidação de IRC, com a absolvição da Fazenda Pública da instância relativamente ao pedido anulatório da liquidação de IVA.

Com efeito, o art. 47º do CPTA (aplicável por força do art. 2º, alínea c), do CPPT) logo depois de ter fixado, no seu n.º 4, os requisitos da cumulação de impugnações, estipula no seu n.º 5 que havendo cumulação, sem que entre os pedidos exista a conexão exigida no número anterior, o juiz notifica o autor ou autores para, no prazo de 10 dias, indicarem o pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos. Acrescenta o n.º 6 do mesmo artigo que no caso de absolvição da instância por ilegal cumulação de impugnações, podem ser apresentadas novas petições, no prazo de um mês a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira para efeitos da tempestividade da sua apresentação.

O que significa que apesar da ocorrência da cumulação ilegal de impugnações, existe a possibilidade legal de manter a instância quanto a uma delas (desde que assim o queira o autor), razão por que o tribunal tem o dever, antes de absolver a Fazenda Pública da instância relativamente a todos os pedidos, de dar a oportunidade ao autor de manter a instância relativamente a um deles, isto é, de manter uma das impugnações e de absolver a Fazenda Pública da instância apenas relativamente às restantes.

Temos, portanto, que a cumulação ilegal de pedidos tem de ser expressamente apreciada e decretada por decisão judicial a proferir após o convite referido no n.º 5 do art. 47º, decisão onde se absolve o réu da instância relativamente a todos os pedidos caso o autor não tenha indicado qual deles pretende ver conhecido para viabilizar o prosseguimento do processo, ou se absolve o réu da instância apenas parcialmente, isto é, relativamente àqueles pedidos que não possam ser apreciados, caso o autor tenha feito a aludida indicação.

Só assim é possível facultar ao autor a possibilidade de, no caso de absolvição (total ou parcial) da instância por ilegal cumulação de impugnações poder apresentar novas petições no prazo de um mês a contar do trânsito em julgado. E, no caso vertente, nada disto foi feito.

Em suma, entendemos que mesmo perante a escolha efectuada pelo impugnante, o julgador não ficou desonerado de efectuar o julgamento no sentido de considerar expressamente verificada a situação de uma ilegal cumulação de impugnações com a consequente e eventual absolvição da instância

da Fazenda Pública, até porque declarada tal ilegalidade o apresentante da petição tem o prazo de 30 dias para apresentar nova petição de impugnação. Não é pois exacto que esta decisão só tinha que ser proferida, se não tivesse havido escolha por parte da Impugnante. E não tendo existido um despacho autónomo sobre a legalidade da cumulação era na altura da sentença que tal conhecimento tinha de ser efectuado até para garantia da tutela jurisdicional efectiva já que em caso de decisão pela ilegal cumulação com a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública cabe ao apresentante das impugnações o direito acabado de referir de apresentar nova petição.

Deste modo, não existindo decisão a julgar verificada a excepção da cumulação ilegal dos pedidos de anulação de liquidações de IRC e de IVA e de absolvição da Fazenda Pública da instância relativamente ao pedido de anulação das liquidações de IVA (aliás, na sentença foi expressamente dito que «*inexistem excepções ou questões prévias que o Tribunal deva conhecer*»), e não existindo também qualquer decisão a julgar inverificada essa excepção, estava o Mmº Juiz obrigado a conhecer, na sentença, de todos os pedidos de anulação formulados na petição, designadamente do pedido de anulação das liquidações de IVA, sob pena de, não o fazendo, incorrer em omissão de pronúncia.

Com efeito, por força do comando ínsito no artigo 660.º n.º 2 do CPC incumbe ao julgador a obrigação de apreciar e resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, ficando apenas exceptuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras, e a violação dessa obrigação determina a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Na sequência do que ficou dito, a questão de saber se no caso existia, ou não, a excepção dilatória da ilegal cumulação de pedidos, não ficou prejudicada. Acresce referir que, derivando as liquidações de IRC e IVA na sua quase totalidade dos mesmos factos elencados no relatório de inspecção, não é, sequer, manifesta nem patente a ilegal cumulação dos pedidos apresentados, pois que a jurisprudência do STA se tem vindo a consolidar no sentido de ser permitida essa cumulação à luz do artigo 104º do CPPT (cfr. Acs deste STA de 16/11/2011 e de 06/03/2013 tirados, respectivamente, nos recursos 0608/11 e 01327/12).

Razão por que se compreende e justifica a arguida nulidade da sentença por omissão de pronúncia, aduzida pela Recorrente, na medida em que na ausência daquelas decisões se impunha ao julgador o conhecimento, na sentença, de todos os pedidos formulados na petição, porquanto a impugnante não veio desistir formalmente de nenhum deles (desistência que se encontra, aliás, sujeita ao formalismo contido no art. 290º do actual CPC e que necessita de homologação pelo Juiz).

Sendo assim, mais não resta que julgar procedente a arguição de nulidade da sentença por omissão de pronúncia, devendo os autos baixar ao TAF de Coimbra para proceda à reforma da sentença nos termos previstos no n.º 2 do artigo 684º do actual CPC que cremos aplicável extensivamente.

3-DECISÃO

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, julgar nula a sentença por omissão de pronúncia e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para que proceda à sua reforma, com a salvaguarda imposta pelo artº 635º n.º 5 do novo CPC.

Sem custas.

Lisboa 17 de Dezembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Indeferimento liminar. Princípio do contraditório. Oposição à execução fiscal. Legitimidade. Notificação. Reversão.

Sumário:

I — Nas situações que conduzem ao indeferimento liminar da petição previstas no artigo 234.º-A do Código de Processo Civil (revogado), que só ocorrem se for «manifesta» a improcedência do pedido ou «evidente» a existência de excepções dilatórias insupríveis, é também desnecessária audição do oponente nos termos e para os efeitos do artigo 3.º, n.º 3 do Código de Processo Civil.

II — A notificação operada nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, mesmo que seja efectuada pelos Serviços da Administração Tributária, insere-se no âmbito do próprio processo crime, valendo apenas para os efeitos aí previstos:

se a quantia ali indicada for paga (e que haverá de corresponder à soma da prestação comunicada à AT através da respectiva declaração, dos juros respectivos e do montante da coima aplicável) os factos integradores do tipo de crime (abuso de confiança) não serão puníveis.

Processo n.º 567/12-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem, A…… melhor identificada nos autos, recorrer para este Tribunal da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que rejeitou liminarmente a petição inicial por ela deduzida contra a oposição à execução fiscal n.º 3415820020150029 instaurada originariamente à sociedade a B……, Lda, para cobrança coerciva de dividas de IVA relativas ao período de 01/09, no montante de € 12.091,56.

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

A) Vem o presente recurso interposto da decisão que indeferiu liminarmente a p.i. da oposição à execução deduzida pela ora Recorrente, com fundamento na suposta falta de ilegitimidade da mesma na presente acção, bem como, do disposto no artigo 234.º-A do CPC e no artigo 209º do CPPT;

B) Previamente à prolação de tal decisão não foi a ora Recorrente, então Oponente, notificada para se pronunciar sobre a questão em que se baseou tal decisão, isto é, a sua suposta ilegitimidade processual, o que configura, salvo melhor opinião, uma nulidade processual;

C) Perante a convicção ou presunção de que a Recorrente não teria legitimidade processual, deveria o tribunal ter convidado esta última a pronunciar-se sobre tal circunstância ou, em alternativa, a suprir a insuficiência na exposição ou na concretização da matéria de facto;

D) Só desse modo se evitaria a prolação de uma decisão de que a parte não estivesse à espera, tal como se pretende evitar através do disposto no artigo 3º, n.º 3, do CPC;

E) Se tal tem ocorrido, a ora Recorrente teria, por certo, trazido aos autos determinados factos que, ou eram desconhecidos do tribunal ou, não o sendo, o mesmo ignorou, tal como o facto de a sua legitimidade processual resultar da circunstância de ter sido notificada para proceder ao pagamento do montante agora em causa, no âmbito de processo-crime contra si instaurado e nos; termos do disposto no artigo 104º, n.º 5, do RGIT;

F) Não tendo sido concedida à ora Recorrente a possibilidade de se pronunciar sobre a sua suposta ilegitimidade, deverá a decisão recorrida considerar-se nula e sem qualquer efeito, em violação do disposto no artigo 3º, n.º 3, do CPC;

G) Caso o vício acima invocado não proceda, é manifesta a ilegalidade da decisão recorrida, porquanto, desde logo, não ocorre qualquer dos fundamentos previstos no artigo 209º do CPPT e que permitem a rejeição liminar da oposição à execução;

H) De facto, nem a presente oposição foi deduzida fora do respectivo prazo legal, nem deixou de ser alegado um dos fundamentos previstos no n.º 1 do artigo 204º do CPPT, nem, por fim, a improcedência da oposição é manifesta;

I) Mas caso se entenda que a alegada ilegitimidade da Oponente constitui fundamento de rejeição liminar da p.i. de oposição à execução, a Oponente não é, na verdade, parte ilegítima nos presentes autos, na medida em que a dívida em causa, independentemente de qualquer entendimento que se possa ter nesta matéria ou da forma como tal circunstância é juridicamente qualificada, foi notificada à ora Recorrente, nos termos e para os efeitos do artigo 105º n.º 4 alínea b) do RGIT;

J) É essa circunstância que determina a legitimidade da Ora Recorrente, na medida em que a mesma foi, nesse momento, notificada para proceder ao pagamento do montante de IVA em causa, tendo a DGCI exigido naquele momento à Recorrente a satisfação de uma determinada prestação tributária e qualificando-a, por essa via, como devedora do imposto;

K) Não obstante o disposto nos artigos 18º, n.º 3 e 23º, n.º 1, da LGT, foi exigido à Recorrente, efectivamente e em concreto, pela DGCI, o pagamento de uma determinada prestação tributária, não podendo a mesma deixar de ser contestada em face do interesse que aquela tem e que não pode deixar de ser legalmente protegido, ao abrigo também do n.º 1 do artigo 9º do CPPT;

L) Embora formalmente a dívida ainda não tenha sido revertida contra si, quando a Recorrente foi notificada para efeitos do disposto no artigo 105º, n.º 4, do RGIT, materialmente foi-lhe exigido por parte da DGCI o pagamento da dívida em causa, como se de qualquer outra prestação tributária se tratasse e, caso a Recorrente procedesse ao seu pagamento nesses termos, a sua responsabilidade criminal extinguir-se-ia de imediato;

M) O entendimento de que a ora Recorrente só poderá intervir, quanto à dívida em causa, após ser decretada a reversão da execução é desconsiderar em absoluto o seu interesse processual em ver

declarada extinta a obrigação de pagamento da dívida em questão, deixando ao pleno arbítrio da DGCI e, eventualmente, do órgão de execução fiscal, reverter ou não o processo de execução fiscal e dar ou não a possibilidade à então Executada de se defender através de oposição (consoante entenda ou não ordenar tal reversão);

N) Para além disso o entendimento que na decisão recorrida é feito dos artigos 24º da LGT e, bem assim, 234.º-A do CPC e 209º do CPPT - no sentido de apenas permitir a intervenção processual da Recorrente, contra a dívida em causa, após a reversão do processo executivo -, consubstancia uma evidente violação do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, consagrado no artigo 20.º e no n.º 4 do artigo 268.º da CRP e do princípio da presunção de inocência, previstos no artigo 32º, n.º 1, da mesma CRP;

O) De facto, caso tal entendimento proceda, fica a ora Recorrente à mercê do processo-crime, o qual continuará os seus normais termos, sem qualquer possibilidade de demonstrar a inexistência de responsabilidade tributária ou de discutir a legalidade de uma pretensão tributária que lhe está a ser exigida pela DGCI, podendo, inclusivamente, vir a considerar-se como confirmada a prática dos factos tributários em causa, no âmbito daquele mesmo processo-crime, sem que o Tribunal competente para o efeito — isto é, o de competência tributária -, profira sentença definitiva e transitada em julgado, a condenar a ora Recorrente ao pagamento do imposto, com fundamento naqueles mesmos factos;

P) Em face ainda do mesmo entendimento, ocorre a violação da proibição da indefesa, consagrada nos artigos 268º, n.º 4 e 20º, da CRP, na medida em que o particular fica numa situação de míngua dos meios típicos de reacção a utilizar neste caso, absolutamente desprotegido e sem possibilidade de utilizar, em sede própria, o meio processual adequado à discussão da legalidade/exigibilidade das dívidas tributárias que originaram a instauração do processo-crime;

Q) Pelo que deve considerar-se que a ora Recorrente tinha legitimidade para deduzir a presente oposição à execução contra uma pretensão tributária cujo pagamento lhe foi exigido nos termos do disposto no artigo 105º, n.º 4, do RGIT, sendo anulada a decisão ora recorrida, que rejeitou liminarmente a oposição à execução em causa, conhecendo-se do mérito da mesma;

R) Quanto ao referido mérito, as dívidas que se encontram a ser exigidas à ora Recorrente já se encontram prescritas;

S) À data dos presentes factos tributários, a lei aplicável determinava que o termo inicial do prazo de prescrição do IVA contava-se da ocorrência daqueles mesmos factos tributários, ou seja, na data em que o respectivo imposto foi liquidado (no período compreendido entre 01.01.2001 a 31.03.2001;

T) Não tendo ocorrido na situação vertente qualquer circunstância susceptível de determinar a interrupção ou a suspensão do respectivo prazo de prescrição e atendendo a que tem inequívoca aplicação nesta situação a regra vertida no n.º 3, do artigo 48, da LGT - uma vez que a Oponente tomou conhecimento, e o respectivo pagamento foi-lhe exigido pelo Estado Português, da presente dívida, muito para além do 5.º ano posterior ao da respectiva liquidação, tal dívida lá se encontra prescrita;

U) A prescrição da mesma ocorreu no período compreendido entre 01.01.2009 e 31.03.2009, ou seja, 8 anos após o respectivo facto tributário, pelo que não poderá deixar de ser anulada com esse fundamento;

V) Ainda que se entenda que o facto tributário ocorreu na data em que o imposto deveria ter sido entregue ao Estado Português, ou seja, em 15.05.2001, tal dívida lá se encontra prescrita, neste caso, desde 15.05.2009;

W) Por fim, mesmo na hipótese absurda de se considerar que o facto tributário em causa apenas ocorreu no início do ano seguinte, isto é, em 01.01.2002, ainda assim a dívida já se encontra prescrita, neste caso, desde 01.01.2010;

X) Assim e em face do exposto, desde ser reconhecida e declarada a prescrição da dívida de IVA acima melhor identificada e, nessa medida, a inexigibilidade da mesma, nos termos do artigo 204º, alínea d), do CPPT, bem como, a consequente anulação do respectivo processo de execução fiscal, o que se requer».

2 – A Fazenda Pública não foram apresentou contra alegações.

3 - O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, argumentando, em síntese, que, «*tendo sido alegada legitimidade para oposição, a qual não resulta da citação e da reversão, é ainda de dirigir ainda convite à oponente para vir demonstrar aquela no quadro do disposto no art. 11º n.º 2 do C.P.P.T..».*

4- O despacho recorrido deu como documentadas nos autos as seguintes ocorrências processuais:

a) Corre termos no Serviço de Finanças de Loures 3, o processo de execução fiscal n.º 34158200201500929, e apensos, para cobrança coerciva de IVA, e acrescido instaurada pela Fazenda Pública contra a sociedade B……, Lda cf. fls. 19;

b) No referido processo não foi proferido despacho de reversão - cf. informação de fls. 21;

c) Em 24/4/2011, a oponente que não figura no registo comercial da referida sociedade como sócio, nem gerente, deduziu oposição à execução fiscal — cf. fls. 14 e 17.

5 – Colhidos os vistos, cabe decidir.

6. São as seguintes as questões objecto do presente recurso:

a) Saber se, previamente à prolação da decisão que indeferiu liminarmente a p.i. da oposição à execução deduzida pela recorrente, com fundamento na sua ilegitimidade e no disposto nos artigo 234.º-A do CPC e no artigo 209º do CPPT, a recorrente, então Oponente, deveria ter sido notificada nos termos do art. 3º, n.º 3 do Código de Processo Civil, para se pronunciar sobre tal questão.

b) saber se a decisão recorrida fez errado julgamento por ter indeferido liminarmente a petição inicial de oposição à execução fiscal interposta pela ora recorrente, com fundamento na sua ilegitimidade e com base nos estatuído nos artºs 26º, e 234º-A do CPC; e o artº 209º do CPPT;

c) saber se ocorreu a prescrição da divida exequenda.

6.1 Da alegada violação do contraditório por não ter sido cumprido o disposto no artº 3º, n.º 3 do Código de Processo Civil.

Nas conclusões a) a f) das suas alegações de recurso a recorrente defende que, não lhe tendo sido concedida, previamente ao despacho de indeferimento liminar, a possibilidade de se pronunciar sobre a sua suposta ilegitimidade, deverá a decisão recorrida considerar-se nula e sem qualquer efeito, em violação do disposto no artigo 3º, n.º 3, do Código de Processo Civil.

Carece, no entanto de razão legal.

De harmonia com o disposto no n.º 3 do artigo 3º do Código de Processo Civil (revogado) «*o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem*».

Como foi sublinhado no Ac. 787/12 desta Secção, de 27.02.2013, in www.dgsi.pt, «o direito ao contraditório, como decorrência do princípio da igualdade das partes, é um direito que se atribui à parte de conhecer as condutas assumidas pela contraparte, de tomar posição sobre elas e de ser ouvida antes de ser proferida qualquer decisão. A essência do princípio do contraditório está pois no facto de cada parte processual ser chamada a apresentar as respectivas razões de facto e de direito, a oferecer as suas provas ou a pronunciar-se sobre o valor e resultado de umas e outras. E por isso, a relevância do direito à audiência prévia e do direito de resposta dá-se sobretudo quando o seu exercício representa a garantia de uma parte relativamente à conduta processual da contraparte. Mas, o âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 3º parece incluir também o contraditório relativamente a "*decisões-surpresa*", com que as partes não podiam contar, por não terem sido objecto de discussão no processo. Nesses casos, para que a parte não seja confrontada e atingida como uma decisão inesperada, impõe-se garantir o contraditório. Razões ligadas à boa administração da justiça e à justa composição do litígio justificam que também nesses casos a contraditoriedade se efective.»

Não é esse, porém, o caso das situações que conduzem ao indeferimento liminar da petição previstas no artigo 234º-A do Código de Processo Civil, uma vez que os seus fundamentos devem ser tão evidentes, que o autor tem o dever de se aperceber das consequências jurídicas da apresentação de uma petição inicial com um pedido manifestamente improcedente ou em relação ao qual seja evidente a existência de excepções dilatórias insupríveis.

Com efeito para haver lugar a indeferimento liminar é necessário que se trate de uma razão evidente, indiscutível, em termos de razoabilidade, que permita considerar dispensável a audição das partes, em sintonia com o preceituado no n.º 3 do art. 3º do Código de Processo Civil e que torne inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, «quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial» - cf. neste sentido, da doutrina, Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume III, pag. 554 e ainda os Acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 06.03.2014, recurso 509/13, de 26.09.2012, recurso 377/12, de 16.05.2012, recurso 212/12, de 12.01.2011, recurso 766/10 e de 24.02.2011, recurso 765/10, todos in www.dgsi.pt.

Ora, como se sublinhou no já citado acórdão 787/12, de que valeria esse "pré-aviso", se as deficiências detectadas são insanáveis? Contra a audiência prévia sempre se poderia invocar o princípio da economia processual, que contém na sua expressão máxima a proibição da prática de actos inúteis (cfr. art. 137º do CPC).

As situações de indeferimento liminar são assim casos em que é manifesta a desnecessidade de se ouvir o autor sobre o "projecto" ou a "intenção" de se indeferir a petição.

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

6.2. <u>Do indeferimento liminar da oposição</u>

Vejamos agora a argumentação da recorrente quanto ao invocado erro de julgamento que terá inquinado o despacho de rejeição liminar da oposição.

6.2.1 Começa a recorrente por alegar que não ocorre qualquer dos fundamentos previstos no artigo 209º do CPPT e que permitem a rejeição liminar da oposição à execução pois que nem a oposição foi deduzida fora do respectivo prazo legal, nem deixou de ser alegado um dos fundamentos previstos no n.º 1 do artigo 204º do CPPT, nem, por fim, a improcedência da oposição é manifesta.

Também aqui não lhe assiste razão.

Como se vê de fls. 30 e segs. o despacho recorrido indeferiu liminarmente a oposição com base na seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

«(….) das ocorrências processuais documentadas nos autos e supra referidas, decorre que estamos perante uma situação de ilegitimidade processual nos termos do artigo 26º do CPC.

Com efeito, verifica-se que a causa de pedir se refere a factos para cuja invocação tem legitimidade o gerente em sede de reversão.

Ora, nem a oponente é sócia, nem gerente da executada, nem nos autos de execução fiscal foi proferido qualquer despacho de reversão contra os eventuais responsáveis subsidiários prevista no artigo 24º da LGT (Acórdão do STA de 16/3/2005 proferido no Recurso n.º 1373/04).

Assim sendo, a oponente carece de legitimidade para a presente acção.

Assim sendo, terá de ser rejeitada liminarmente, nos termos do disposto no n.º 1, do art. 234º-A do CPC e artigo 209º do CPPT»

Ora, nos termos do artº 209º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e Processo Tributário recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição no caso de não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º.

Porém a indicação dos fundamentos de rejeição de oposição feita neste preceito não é taxativa. Na verdade a inclusão desta norma especial sobre os fundamentos de rejeição liminar da oposição não impede que possam ser considerados outros dos motivos gerais de indeferimento liminar previstos nos atrs. 234º-A e 494º do Código de Processo Civil ([1]) como por exemplo a ineptidão da petição inicial ou a ilegitimidade processual do oponente quando a oposição foi deduzida por quem não foi citado como executado (artº 26º do Código de Processo Civil) ([2]).

E é essa precisamente a situação que ocorre no caso vertente dado que, como resulta documentado nos autos, a execução fiscal foi instaurada contra a sociedade a sociedade B……., Lda e não contra a oponente, no referido processo não foi proferido despacho de reversão e à data em que foi deduzida oposição a oponente que não figurava no registo comercial da referida sociedade nem como sócia, nem como gerente.

Em suma a recorrente não era titular de qualquer interesse directo que lhe conferisse legitimidade passiva para intervenção no processo de execução fiscal (cf. arts. 153º e segs. do CPPT) pelo que bem andou o despacho recorrido ao indeferir liminarmente a oposição com base na sua ilegitimidade, não ocorrendo portanto qualquer violação do disposto no artº 209º do CPPT.

6.2.2

Mas a recorrente sustenta ainda que não é parte ilegítima nos autos, na medida em que a dívida em causa, independentemente de qualquer entendimento que se possa ter nesta matéria ou da forma como tal circunstância é juridicamente qualificada, lhe foi notificada nos termos e para os efeitos do artigo 105º n.º 4 alínea b) do RGIT.

E alega que é essa circunstância que determina a sua legitimidade, na medida em que foi, nesse momento, notificada para proceder ao pagamento do montante de IVA em causa, tendo a DGCI exigido naquele momento à Recorrente a satisfação de uma determinada prestação tributária e qualificando-a, por essa via, como devedora do imposto.

Em síntese a base jurídica da argumentação da recorrente assenta na tese de que, não obstante o disposto nos artigos 18º, n.º 3 e 23º, n.º 1, da LGT, lhe foi exigido, efectivamente e em concreto, pela DGCI, o pagamento de uma determinada prestação tributária, embora no âmbito de um processo crime e como condição de punibilidade da infracção, daí decorrendo um interesse em contestar a obrigação de pagamento de tal dívida, que não pode deixar de ser legalmente protegido, ao abrigo do n.º 1 do artigo 9º do CPPT.

Esta argumentação também não pode proceder, como decorre, em parte, do já atrás exposto.

Em primeiro lugar, pese embora se refira à legitimidade para intervenção no procedimento tributário e no processo judicial tributário, o art. 9º do CPPT não se reporta ao processo de execução fiscal, na sua totalidade.

A legitimidade dos executados, responsáveis subsidiários, cabeça-de-casal, sucessores, liquidatário judicial, terceiros adquirentes de bens, possuidores, substitutos e funcionários é estabelecida nos arts. 153º a 161º do CPPT.

Por outro lado a notificação a que alude a recorrente, nos termos e para os efeitos do artº 105º, n.º 4 do RGIT, a ter-se efectuado, apenas relevaria no âmbito do próprio processo crime, nos termos da alínea b) referido normativo, valendo, portanto, apenas para os efeitos aí previstos: se a quantia ali indicada for paga (e que haverá de corresponder à soma da prestação comunicada à AT através da respectiva declaração, dos juros respectivos e do montante da coima aplicável) os factos integradores do tipo de crime (abuso de confiança) não serão puníveis (cf., neste sentido, o Acórdão desta Secção de 28.11.2012, proferido no recurso 648/12 in www.dgsi.pt).

Aliás, como se salienta no acórdão do Tribunal Constitucional de 31/7/2008 (Nº 409/2008, de, proc. n.º 361/08, publicado no DR, 2ª série, n.º 185, de 24/9/2008, pp. 40235 e ss.) «*Quando o Ministério*

Público, na fase do inquérito, determina essa notificação, ele visa, não a prossecução da tarefa de cobrança de receitas típica da Administração Tributária, mas o apuramento, que lhe incumbe enquanto titular da acção penal, da verificação dos requisitos que o habilitem a tomar uma decisão de acusação ou de não acusação. Similarmente, quando o juiz de instrução ou o juiz do julgamento determina idêntica notificação, ambos se limitam a praticar um acto instrumental necessário à comprovação da existência, ou não, de uma condição de punibilidade, que determinará a opção entre pronúncia ou não pronúncia e entre condenação ou absolvição (ou arquivamento). Isto é: em todas essas hipóteses, a determinação da notificação pelo Ministério Público ou por magistrados judiciais insere-se perfeitamente dentro das atribuições constitucionais dessas magistraturas (exercício da acção penal e administração da justiça, respectivamente), sem qualquer invasão da reserva da Administração, nem, consequentemente, com violação do princípio da separação de poderes (...)»

Por isso, como se esclarece no já citado acórdão de 28.11.2012 «porque a notificação opera tão só no âmbito do processo crime, também não há nela a invocada exigência material, por parte da AT, da dívida correspondente ao imposto que está a ser objecto de cobrança em processo de execução fiscal, carecendo de razão legal a alegação da recorrente [.....] no sentido de que aquele acto é equivalente a um acto de declaração de reversão da dívida contra a recorrente e operado através do referido mecanismo legal previsto no n.º 4 do art. 105º do RGIT».

É que, constituindo a reversão um instituto próprio do processo de execução fiscal, por via do qual a exequente (AT) chama à execução pendente os responsáveis subsidiários pela dívida exequenda de imposto, a recorrente nem está, por via da invocada notificação prevista no n.º 4 do art. 105º do RGIT, a ser chamada (ex novo ou mesmo subsidiariamente) ao processo crime (já está, ali, constituída como arguida,..), nem a AT ali executa qualquer imposto.»

Em síntese, a notificação operada nos termos da alínea b) do n.º 4 do art. 105º do RGIT, insere-se no âmbito do próprio processo crime, valendo apenas para os efeitos aí previstos e não confere à recorrente legitimidade para deduzir oposição num processo de execução fiscal em que não é executada nem foi proferido qualquer despacho de reversão contra os eventuais responsáveis subsidiários.

Por último se dirá que não se vislumbra qualquer violação do direito à tutela jurisdicional efectiva.

Com efeito, o pagamento das quantias reportadas na dita notificação é facultativo.

Se arguido não proceder ao pagamento verifica-se uma condição de punibilidade, mas tal facto não o impede, de, em sede de processo crime e com a amplitude aí admitida, fazer a prova de que não praticou os factos por que é acusado – incluindo, portanto, os próprios factos que substanciam o tipo tributário.

Não procede, pois, a alegada violação do direito à tutela jurisdicional efectiva, ou do princípio da presunção de inocência, consagrados nos arts. 20º, 268º, n.º 4, e 32º, n.º 1 da CRP.

6.3 Nas alíneas r) e seguintes das suas conclusões a recorrente suscita ainda a questão da prescrição da obrigação tributária.

Trata-se de questão que se situa já num plano diferente, qual seja o do mérito da pretensão da recorrente e que, como se viu, não foi objecto do despacho recorrido, dada a sua natureza de despacho de indeferimento liminar.

Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de tal questão, até porque a ilegitimidade constituiu excepção dilatória nos termos do artº 494º, alínea e) do Código de Processo Civil ([3]), que obsta a que o Tribunal conheça do mérito da causa, como pretende o recorrente.

Pelo que fica dito, improcedem todos os fundamentos do recurso.

7. Decisão:

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho — Ascensão Lopes*.

([1]) Referimo-nos ao *Código de Processo Civil revogado,* em vigor à data da prolação do despacho recorrido.

([2]) Vide, neste sentido Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado,* Almedina, p. 511 e Jorge Lopes de Sousa, no seu *Código de Procedimento e Processo Tributário,* Áreas Edit., 6.ª edição, Volume III, p. 553.

([3])Redacção então em vigor.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Objecto. Sentença recorrida.

Sumário:

I — O recurso jurisdicional tem como objecto o despacho recorrido e destina-se a anulá-lo ou alterá-lo com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-lo.

II — Se o recorrente não ataca o despacho que (por considerar ocorrer erro na forma de processo, impossibilidade de convolação e ilegitimidade) indeferiu liminarmente os embargos de terceiro, o tribunal ad quem não pode dele conhecer, pois, porque o recurso carece de objecto e a sentença recorrida transitou em julgado, não lhe assiste poder jurisdicional para o efeito.

Processo n.º 567/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, com sinais nos autos, inconformado, recorre do despacho de indeferimento liminar proferido pelo TAF de Braga, datado de 28/01/2014, que rejeitou a presente *oposição à execução e a penhora mediante embargos de terceiro*, que havia deduzido por apenso à execução fiscal n.º 2330199701003194.

Apresentou alegações, tendo concluído:

a) Foi violado o dever expresso da fundamentação que alude o artigo 268, n.º 3 da CRP, na parte que diz respeito, ao embargante, sem a indicação das razões ou motivos em que se assenta a qual conclusão, ordenado o pagamento da quantia de € 28.585,17, no âmbito da execução Fiscal.

b) as decisões (tributárias) conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito, pelo que nesta parte se mostra violado o artigo 21º, n.º 1 da CPT;

c) O processo esteve retido pela Embargada, sem que tivesse remetido, como se impunha, para o Tribunal. O que, no limite, configura a extrema sindicância de ilícito, ou seja o abuso de direito, conferir a data do carimbo aposta na petição inicial, pela Embargada;

d) Nulidade do processado, por falta de instrução das peças processuais, tidas pela embargada, face a penhora por si ordenada à conta do embargante, cujo desconhecimento, não podia ignorar.

e) a omissão da embargada, em não remeter a acção ao Tribunal, integra nulidade processual, que se traduz em irregularidade com a manifesta influência, no exame crítico ou na decisão do mérito da causa.

f) A nulidade agora invocada, produz a nulidade dos posteriores e implica que a sentença sob recurso seja declarada nula e que deva ser ordenado a prolação de outro despacho, determinado, conforme for de justiça e do direito.

Nestes termos nos mais de Direito e sempre com mui douto suprimento de V. Exa. deve a presente oposição, ser julgada procedente por provada e por via disso, ser ordenado o levantamento da penhora efectuada e em consequência, declara-se extinta a presente execução/penhora contra o aqui oponente/embargante, com as legais consequências.

Não foram produzidas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

Recurso interposto por A……, nos embargos de terceiro que apresentou nos serviços de finanças de Valença:

1. Questões a apreciar:

- a falta de fundamentação do despacho recorrido.

- da nulidade por falta de junção do processo de execução fiscal.

2. Emitindo parecer:

No despacho de indeferimento liminar da oposição foram enunciados os fundamentos tidos como relevantes para a decisão de indeferimento liminar que se mostra proferida.

Com efeito, foi referido, nomeadamente, não ter sido demonstrado pelo recorrente ter sido efetuada penhora em conta bancária do oponente.

E não só não foi alegado ter sido efetuada penhora, nem resultou claro que a mesma tivesse sido determinada.

Ora, é pressuposto do dito meio ter resultado ofendida a posse ou outro direito ofendido por diligência efetuada, conforme previsto no art. 237.º do C.P.P.T., e sendo tal um ónus do embargante.

É certo que, no art. 350.º do C.P.C. se encontram previstos os ditos embargos a título meramente preventivo.

No entanto, para a sua aplicação parece não bastar ter sido efetuada uma citação da devedora em execução fiscal, e que de tal o recorrente tenha tomado conhecimento que é o claramente alegado na petição.

Também não será também de acolher o que mais se defende no recurso interposto quanto à junção do processo executivo a provocar nulidade.

No previsto no art. 167.º do C.P.P.T. exceciona-se do regime a seguir aplicável, o da oposição à execução, o caso de indeferimento liminar.

No art. 350.º do C.P.C. encontram-se ainda previstos os ditos embargos a título meramente preventivo, o que não repugna ser ainda aplicável em processo de execução fiscal.

No entanto, para a sua aplicação não bastará ter sido efetuada uma citação da devedora em execução fiscal que parece ser o que claramente resulta ter motivado a petição do recorrente.

3. Quanto à não junção do processo executivo e da sua falta provocar nulidade.

No previsto no art. 167.º do C.P.P.T. exceciona-se do regime aplicável aos embargos de terceiro que é o da oposição à execução, o caso de indeferimento liminar.

Ora, o recorrente foi convidado a indicar melhor qual a questão que resulta para apreciação e a disposição legal violada, a provocar a invocada nulidade, resultando nada ter vindo a efetuar.

Ainda que não seja de aplicar qualquer cominação a esse respeito que não foi incluída na notificação, parece não ser de aplicar qualquer outra disposição legal em contrário do decidido.

4. Concluindo, parece ser de julgar o recurso improcedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O despacho liminar recorrido tem o seguinte teor:

"A……., Contribuinte Fiscal n.º ……., com domicílio fiscal em ……., ……., Monção, deduziu a presente "oposição à execução e a penhora mediante embargos de terceiro ", nos quais invocou a sua ilegitimidade por considerar que a dívida em causa é anterior ao seu casamento, contraído em 1999.

Alegou que nunca foi citado, nem notificado para reposição dos subsídios auferidos. Invocou a prescrição da dívida exequenda e a sua inexigibilidade em relação ao embargante.

Concluiu pedindo o levantamento da penhora e a extinção da execução em relação ao oponente/ embargante.

Notificado para identificar a conta bancária penhorada, o embargante nada requereu.

A fim de evitar o andamento injustificado do processo de execução encontra-se consagrada uma fase introdutória dos embargos de terceiro com vista ao controlo do preenchimento dos respectivos pressupostos processuais e a aquilatar da admissibilidade do pedido.

Destarte, os embargos de terceiro devem ser liminarmente indeferidos em caso de manifesta improcedência do pedido, ou quando resulte da factualidade alegada que os mesmos são extemporâneos, ou quando seja evidente que o embargante carece de legitimidade para intentar os embargos de terceiro (artigos 234-A, 351º, n.º 1, e 352º, do Código de Processo Civil).

Prescreve o artigo 237º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, "Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro. ".

Terceiro é todo aquele que não é parte na causa, ou seja, todo aquele que não é exequente nem executado (artigo 351º, n.º 1, e 352º do Código de Processo Civil).

Dispõe o artigo 239º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, "Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real (...) e o cônjuge do executado (...) ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo (...), sem que a execução não prosseguirá".

O embargante não demonstrou que foi efectuada uma penhora dos seus saldos bancários, nem identificou a conta em que ocorreu a alegada penhora, e nem sequer demonstrou ser terceiro na execução fiscal, que terá sido instaurada contra o seu cônjuge.

Como ensina Jorge Lopes de Sousa, "Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado", Vol. II, p. 491, "Esta atribuição ao cônjuge da posição de executado e a obrigatoriedade da sua citação nos casos de penhora de bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, implica que ele, nestes casos, não tenha a possibilidade de embargar de terceiro, devendo reagir contra actos ilegais que afectem os seus direitos através dos meios processuais concedidos ao executado, se já tiver sido citado, ou arguindo a

nulidade insanável da falta de citação indevidamente omitida, nos termos do art. 165º, n.º 1, alínea a) deste Código, usando de seguida das referidas faculdades processuais".

O cônjuge do executado ainda não citado, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 239º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, tem a qualidade de terceiro que lhe permite deduzir os embargos para se opor à penhora. Todavia, esta qualidade é precária e temporária, uma vez que efectuada a citação no processo de execução, deixa de a possuir, o que leva à sua ilegitimidade superveniente nos embargos de terceiro entretanto deduzidos. Daí que nestes casos, o meio mais adequado para a defesa dos seus interesses é a arguição de nulidade por falta de citação no processo executivo.

Como escreve Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 167º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, "Por isso, no processo de execução fiscal, em todos os casos que tem de ser efectuada a citação referida no art. 239.º, n.º 1 (isto é, sempre que forem penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo), aquela regra do n.º 2 do art. 97º da L. G. T, impõe a conclusão de que não será permitido ao cônjuge a dedução de embargos de terceiro, mesmo enquanto não tiver sido citado, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através da arguição da nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos arts. 276º e 278º deste Código».

No mesmo sentido vide Ac. do STA de 14/10/2009, Proc. n.º 0502/09, "As dívidas de impostos são da responsabilidade de ambos os cônjuges. II – Se por elas vier a ser responsabilizado o cônjuge do executado, o divórcio posterior não tem a virtualidade de fazer cessar aquela responsabilidade. III – E porque também responsável pelo pagamento daquelas dívidas, mediante responsabilidade antes validamente imposta no respectivo processo executivo, o ex-cônjuge não é terceiro e como tal não pode embargar. "

(...) sendo as dívidas de impostos da responsabilidade de ambos os cônjuges por elas respondem os bens comuns do casal e, na falta ou insuficiência destes, n.º 2 do CPC e artigos 1691º n.º 1 alínea d), 1692º 1695º 1696º n.º 1 do CCivil.

(...) Reclama agora, invocando divórcio posterior, ter passado a ser terceiro na execução e não integrar o seu salário e o terço oportunamente penhorado bem comum do casal.

Mas sem razão ou qualquer possibilidade de êxito. Na verdade, como vem decidido e salientado também pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, o tempo/momento que releva para aferir e acometer a responsabilidade civil pelo ressarcimento da dívida exequenda é ainda e só o da penhora oportuna e validamente decretada e depois concretizada. E também por isso mesmo a Recorrente e Embargante, ao contrário do que alega, continua a ser parte na causa, não dispondo consequentemente da necessária e indispensável qualidade para embargar de terceiro.

Neste mesmo sentido decidiu já, aliás, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 13. 03.1999, proferido no recurso n.º 23.003, como atentamente regista o Ex. mo Magistrado do Ministério Público. ".

De igual modo no Ac. do STA de 24/10/2007, Proc. n.º 0626/07, "O cônjuge do executado, em execução fiscal em que foi penhorado um imóvel, devendo ser citado nos termos do artigo 239º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que lhe confere os direitos de defesa do executado, está impedido de defender a sua posse mediante a dedução de embargos de terceiro. ".

Destarte, o meio processual adequado para o cônjuge do executado, reagir contra a penhora ou o acto que ordene o prosseguimento da execução com a venda do bem penhorado não assenta nos embargos de terceiro nem na oposição à execução, mas sim na reclamação prevista no artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que prevê a possibilidade de impugnação não só de quaisquer decisões mas também de meros actos de execução praticados pelo órgão da execução fiscal ou de outras autoridades da Administração Tributária que afectem os direitos ou interesses legítimos do executado (Vide Ac. do STA de 18/6/1997, Proc. n.º 021327).

Ocorre, pois, erro na forma processual que obsta ao conhecimento do mérito.

DA POSSIBILIDADE DE CONVOLAÇÃO

Face ao preceituado no artigo 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, e artigo 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, importa averiguar da possibilidade de convolação dos autos em processo de reclamação.

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

Contudo, os autos não podem ser aproveitados. Efectivamente, na hipótese de se ordenar o prosseguimento dos autos como processo de reclamação, impor-se-ia desde logo a sua rejeição liminar, dado que o embargante nunca suscitou a questão perante o órgão de Execução Fiscal, e o indeferimento dessa pretensão é um pressuposto que abre caminho à reclamação judicial.

Efectivamente, os fundamentos invocados pelo embargante, a saber prescrição da dívida exequenda e ilegitimidade da dívida exequenda quanto ao embargante, têm de ser invocados previamente

perante o Órgão de Execução Fiscal, e do eventual indeferimento dessa pretensão cabe a reclamação a que alude o artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim sendo, a ordenar-se tal convolação, incorrer-se-ia na prática de um acto inútil, e proibido por força do disposto no artigo 130º do Código de Processo Civil.

Como decidido no Ac. do STA de 19/01/2011, Proc. n.º 0842/10, "I - Dada a obrigatoriedade legal de citação do cônjuge do executado para requerer a separação de bens nos casos de penhora de bens imóveis e de bens móveis sujeitos a registo (cfr. a parte final do n.º 1 do artigo 239.º do CPPT), o cônjuge do executado não poderá, nestes casos, embargar de terceiro, pois que das duas uma: ou foi citado e, nesse caso, deixa de ser considerado "terceiro" face à execução na medida em que tal citação lhe confere a qualidade de co-executado, com possibilidade de exercer, a partir da citação, todos os direitos processuais que são atribuídos a este, ou não o foi, devendo nesse caso, junto do órgão da execução fiscal, invocar a nulidade insuprível por omissão de citação, e, em caso de indeferimento da sua pretensão deduzir reclamação judicial nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT.

II – Não é possível convolar os embargos deduzidos em reclamação judicial da penhora do imóvel se a petição de embargos deu entrada para além do prazo previsto no n.º 1 do artigo 277.º do CPPT".

O erro na forma de processo constitui nulidade, de conhecimento oficioso, nos termos do disposto nos artigos 193º e 196º do Código de Processo Civil, que, não sendo sanada, impõe a anulação de todo o processado e conduz à absolvição da instância, em conformidade com o vertido nos artigos 278º, n.º 1, alínea b), e 577º, alínea b), do Código de Processo Civil, e, em sede liminar, determina o indeferimento liminar dos embargos, nos termos do disposto no artigo 234º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Deste modo, verificada a excepção acima mencionada, impõe-se o indeferimento liminar dos embargos deduzidos.

O indeferimento liminar dos embargos de terceiro obriga à condenação do embargante no pagamento das custas do processo (artigo 527º, n.º 1 e 2, do Código de Processo Civil).

Pelo exposto, julga-se verificada a excepção de erro na forma do processo, e a ilegitimidade do embargante por não deter a qualidade de terceiro, e consequentemente rejeitam-se liminarmente os embargos deduzidos, com as legais consequências.

Custas a cargo do embargante (artigo 527º, n.º 1 e 2, do Código de Processo Civil).

Registe e notifique."

Há agora que apreciar este recurso que nos vem dirigido.

Após ter enumerado as conclusões com que rematou o seu recurso, o recorrente conclui nos seguintes termos:

"*Nestes termos nos mais de Direito e sempre com mui douto suprimento de V. Exa. deve a presente oposição, ser julgada procedente por provada e por via disso, ser ordenado o levantamento da penhora efectuada e em consequência, declara-se extinta a presente execução/penhora contra o aqui oponente/embargante, com as legais consequências*.".

Da leitura do despacho de indeferimento liminar, surpreende-se que esse mesmo indeferimento foi motivado pelo facto de *ocorrer a excepção do erro na forma do processo e a ilegitimidade do embargante, por não deter a qualidade de terceiro, tendo-se, igualmente, julgado impossível ocorrer a convolação a que alude o artigo 98º, n.º 4 do CPPT.*

Como bem se percebe da leitura conjugada das conclusões do recurso (que culminam as respectivas alegações) e do pedido formulado nesse mesmo recurso com o despacho liminar proferido e que vem impugnado, pode-se concluir que o recorrente não faz um ataque eficaz à sentença recorrida, isto é, não alega erros de julgamento susceptíveis de serem conhecidos por este Supremo Tribunal e que possam conduzir à revogação ou alteração do ali decidido.

Tem este Supremo Tribunal decidido de modo uniforme que, "*O recurso jurisdicional tem como objecto a decisão judicial recorrida e pode ter por fundamento qualquer vício de forma ou de fundo que o recorrente entenda que afecta a decisão recorrida.*

Em regra, não pode em sede de recurso conhecer-se de questão nova, ou seja, questão que não tenha sido objecto da sentença pois os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais [cfr. art. 676.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC)], ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

(...)

No entanto, a ora Recorrente não atacou a sentença, à qual não assaca nulidade (Note-se que não constitui nulidade por omissão de pronúncia a falta de conhecimento na sentença de questões que, sendo do conhecimento oficioso, não tenham sido suscitadas por alguma das partes, pois aquela nulidade apenas ocorre quando haja violação do dever do tribunal em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas. Neste sentido, ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 142.) ou erro de julgamento e, ao invés, como resulta da leitura das alegações de recurso e respectivas conclusões, limitou-se a invocar..." (cfr. ac. deste Supremo Tribunal, datado

de 15/05/2013, recurso n.º 0508/13), questões e argumentos que não colidem com o decidido quanto ao erro na forma de processo, da ilegitimidade e da impossibilidade de convolação.

Assim sendo, na falta de ataque, o recurso carece de objecto e a sentença transitou em julgado, pelo que, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer das questões suscitadas no presente recurso.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo Recorrente.

D.N.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

CCI. IRC. Matéria colectável. Determinação de lucro tributável. Reporte de prejuízos. Benefícios fiscais.

Sumário:

Nos termos das disposições combinadas dos artigos 15.º, n.º 1, 17.º e 46.º do CIRC, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e das disposições dos artigos 43,º, 44,º e 45,º do CCI, na última redacção vigente, na definição da matéria colectável, devem ser deduzidos, ao lucro tributável do exercício, os prejuízos fiscais até à sua concorrência, só então sendo possível deduzir, por força do valor remanescente, se o houver, os benefícios fiscais existentes.

Processo n.º 612/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A…, SGPS, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro (TAF de Aveiro) datada de 11 de Março de 2014, que julgou totalmente procedente a impugnação do indeferimento parcial do recurso hierárquico interposto por A……., SGPS, SA, relativo a liquidação de IRC do exercício de 1991, que não aceitou a dedução ao lucro tributável do beneficio fiscal previsto no artº 15º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, com prioridade em relação ao reporte de prejuízos previsto no artº 46º do CIRC, à data.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1) O Meritíssimo Juiz "a quo", com todo o respeito que merece a sua decisão não interpretou correctamente o artº 15º n.º 1, a) do CIRC.

2) A previsão do artº 15º n.º 1, a) do CIRC disciplina a determinação da matéria colectável, para os casos dos contribuintes residentes e que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3) E a previsão que contêm é que a matéria colectável é determinada por dedução ao lucro tributável, apurado nos termos do artº 17º e seguintes, dos montantes relativos aos prejuízos fiscais, nos termos do artº 47º e ss. bem como dos benefícios fiscais que a ele se mostrem de deduzir.

4) Na verdade o artigo 15º do CIRC que tem como título "Definição da matéria colectável" nas suas várias alíneas do n.º 1, a) b) c) e d) distingue a forma de apuramento da matéria colectável estabelecendo regras especificas consoante o local da sede ou direcção efectiva (entidades residentes e não residentes) e consoante o exercício, ou não, a titulo principal, de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

5) Mas o que também é certo é que a redação das suas várias alíneas se reconduz esquematicamente a fórmulas de cálculo, distinguindo-se entre si por variarem os factores.

6) No fundo o legislador com a previsão do artº 15ºnº 1 do CIRC procurou encontrar 4 fórmulas diferentes que pudessem levar ao apuramento do valor da matéria colectável.

7) E a vantagem de prescrever-se uma fórmula para o apuramento de valores, é "libertar" a sua aplicação de juízos de valores pessoais nessa determinação, e garantir maior segurança ao resultado que se procura encontrar.

8) O entendimento defendido pela impugnante e acolhido na douta decisão sob recurso, consagra a possibilidade de se fugir da fórmula que está prevista na lei, ao defender-se que era **uma faculdade da impugnante** deduzir benefícios fiscais e caso após tal dedução não se apurasse o lucro tributável, os prejuízos fiscais existentes passariam para os anos seguintes, ou seja admite a possibilidade de o contribuinte não aplicar um dos indicadores da fórmula.

9) Ora não pode pois de forma alguma interpretar-se a disciplina do artº 15º n.º 1, a) do CIRC como a possibilidade de o intérprete escolher os indicadores que vai aplicar para obter o resultado.

10) E quanto ao argumento da sentença sob recurso, de que nem o artº 15º nem o artº 46º do CIRC, contêm qualquer previsão no sentido da prioridade da dedução dos prejuízos fiscais em relação aos benefícios.

11) Sempre se pode argumentar em sentido inverso, se o legislador quisesse que o contribuinte opta-se por não deduzir os prejuízos fiscais anteriormente apurados diria isso mesmo, de modo expresso e não o fez.

12) A interpretação que a Administração fiscal faz do artº 15º n.º 1, a) do CIRC, é que está correcta, pois desde logo é a que resulta da sua letra.

13) A redacção da lei, pelo legislador revela uma clara opção por uma fórmula linear de cálculo da matéria colectável, em detrimento de qualquer margem de liberdade no apuramento desse valor.

14) A manter-se a interpretação que é dada pela douta sentença ao artº 15º n.º 1, a) do CIRC, conduz a que a impugnante beneficie de regras de determinação da matéria colectável diferentes das que se aplicam às outras empresas, o que não pode ser aceite.

15) A Administração Fiscal com a liquidação impugnada não retirou quaisquer benefícios fiscais à impugnante, ao contrário do que como parece sustentar-se na douta decisão sob recurso.

16) O que não se compreende, é que o contribuinte já beneficiado por um regime de tratamento fiscal privilegiado, ainda beneficie da possibilidade de escolher não reportar as perdas e consequentemente acumulá-las para exercícios posteriores.

17) A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação errada do disposto nos artºs 15º n.º 1 alínea a) e 46º do CIRC, na redacção de então.

TERMOS EM QUE, deve ordenar-se a revogação da douta sentença, como é de LEI E JUSTIÇA

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

1. Decidiu e bem a douta sentença ao considerar que o benefício fiscal do DLRR pode ser deduzido para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC antes da dedução de prejuízos fiscais de anos anteriores, já que o artº 15º Decreto-Lei n.º 442-B/88 não estabelece qualquer ordem para as deduções nele previstas, a que acresce o facto de aquela dedução ter sido extinta com a revogação do Código da Contribuição Industrial, tendo o mencionado artigo ressalvado a sua aplicação no tempo e conferindo-lhe carácter de prioridade, dada a sua extinção para o futuro;

2. Mais entendendo que não decorre da análise quer do artº 15º do Decreto-Lei n.º 442-B/88 quer do artº 46º do CIRC, o estabelecimento de uma ordem para a dedução dos DLRR que imponha que o reporte tem que anteceder a dedução dos mesmos.

3. O DLRR respeita a um benefício fiscal que opera por dedução ao lucro tributável.

No tocante aos impostos sobre o rendimento, os benefícios fiscais que se traduzem em deduções ao lucro tributável têm reflexos diferentes conforme a fase em que essa dedução se efectiva.

4. O Acórdão do STA no processo n.º 059/10 de 30/06/2010 citado pela Recorrente não é aplicável ao presente caso.

5. Constata-se por um lado que este Acórdão versa sobre factos tributários ocorridos todos já na vigência do CIRC, e por outro que os benefícios aí referidos são CFI, que a lei prevê que sejam deduzidos à colecta, e não ao lucro tributável como os DLRR.

6. No caso do citado Acórdão os benefícios fiscais em análise (CFI) são dedutíveis ao próprio imposto, razão pela qual também são chamados de "crédito de imposto"

7. No presente caso estão em discussão DLRR, dedutíveis ao lucro tributável e cujo direito e condições de dedução terão que ser analisados à luz das disposições do antigo Código de Contribuição Industrial.

8. O DLRR traduzia-se num benefício fiscal criado em momento anterior à Reforma Fiscal de 1989 (ao tempo da Contribuição Industrial), ao qual não foi dada sequência no Código do IRC, pelo que se está na presença de "resíduos" de benefícios a que, todavia, foi dedicada uma disposição transitória - o artigo 15.º do Decreto-Lei 442-B/88, diploma que pôs em vigor o Código do IRC.

9. Apesar do benefício dos DLRR ter sido extinto com a revogação do Código Contribuição Industrial, o artº 15º do Decreto-Lei 442-B/88 veio ressalvar a sua aplicação no tempo e conferir-lhe carácter de prioridade relativamente a quaisquer outras deduções.

10. Veja-se o Acórdão n.º 0383/02 do STA, de 26/06/2002, onde se lê "*Não obsta a que a empresa goze do benefício a que se refere o artigo 44º do Código da Contribuição Industrial, na redacção dada pelo decreto-lei no 197-C/86, de 18 de Julho, o facto de, antes do exercício em que obteve e reteve lucros, ter registado prejuízos*."

11. Assim como o Acórdão do STA n.º 026513 de 21.01.2002 e o Acórdão do mesmo Tribunal n.º 06238/02 de 27.09.2005 que decidem que o referido artº 15º do Decreto-Lei 442-B/88 deve ser interpretado à luz do Código da Contribuição Industrial.

12. Ditam estes últimos acórdãos que o direito de reporte de prejuízos para efeitos fiscais não é prejudicado pelo modo como se efectua a cobertura desses prejuízos, nem o exercício de tal direito significa que os lucros desse exercício se destinam à cobertura dos prejuízos reportados.

13. Tendo em atenção que se pretende incentivar o investimento, sendo essa a *ratio* do benefício contido no art. 44.º do Código da Contribuição Industrial, esse poderá ser aplicado desde que os lucros a reinvestir sejam retidos na empresa e efectivamente reinvestidos em aplicações relevantes para efeitos deste incentivo, independentemente do seu tratamento contabilístico.

14. Ora, por força do disposto no art. 44º do Código da Contribuição Industrial, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto Lei n.º 437/86 de 31 de Dezembro "*Os lucros retidos ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa (...) poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento*"

15. Tal como salientam J. A. R. MARTINS BARREIROS, MANUEL A. COSTA TEIXEIRA e HENRIQUE QUINTINO FERREIRA, no seu CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL a pág. 389 da 3ª edição, "*trata-se de um artigo - o 44º - que tem por objectivo aumentar o investimento privado, através de uma política fiscal de incentivos a esse mesmo investimento que se traduz em dedução do lucro tributável da contribuição industrial, se a empresa aplicar reservas tributadas em novos investimentos.*

Corresponde assim, ao mesmo tempo, a um incentivo ao autofinanciamento das empresas, mediante a retenção dos seus próprios fundos que gozarão do benefício se forem reinvestidos nos prazos previstos no artigo, bem como ao estímulo do reinvestimento dos lucros não distribuídos o que, no conjunto, releva o papel do imposto como instrumento de política económica".

16. O objectivo da criação pelo legislador do benefício do DLRR foi evitar que as empresas recorressem ao financiamento externo, com as inerentes dificuldades de obtenção e os elevados juros daí decorrentes, e permitir que a capitalização fosse feita com recurso a lucros não levantados pelos sócios, concedendo um benefício, quando tal ocorresse.

17. Estamos a falar de empresas, muitas delas em dificuldades financeiras e com prejuízos acumulados, ou seja com reporte fiscal, pelo que se o benefício concedido não fosse prioritário relativamente a outras deduções, na maioria dos casos nunca viria a ser utilizado.

18. Efectivamente, caso o benefício dos DLRR não fosse prioritário relativamente aos prejuízos, corria-se o risco de perder o efeito prático que a política fiscal pretendia obter, uma vez que o benefício muitas vezes não iria ser aproveitado.

19. A Reforma Fiscal de 1988, nomeadamente a Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, embora haja autorizado o Governo a aprovar o CIRC e a revogar o CCI, o seu artº 35º, n.º 2, quis acautelar as relações tributárias pendentes e os direitos adquiridos ao abrigo do CCI, tendo disposto que na data da entrada em vigor do IRC seria abolida a contribuição industrial "*sem prejuízo de continuar a aplicar-se o respectivo regime aos rendimentos auferidos*".

20. O único limite que o art. 15º do Decreto-Lei n.º 442-B/88 estabelece é temporal, sendo esta a única limitação à dedutibilidade dos DLRR's.

21. Em reforço do que vem sendo dito, saliente-se que o art. 2º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, estabeleceu que "*...eram mantidos nos termos em que fossem concedidos os benefícios fiscais cujo direito tivesse sido adquirido até 31.12.1988 ou aqueles que, tendo sido objecto de decisão em data posterior, fossem reportados a 31 de Dezembro de 1988 esclarecendo ainda que os benefícios fiscais que se traduziam em aumento de custos ou em deduções ao lucro tributável, efectivavam-se, em sede de IRC, nos termos da legislação que lhes era aplicável*."

22. Significa isto que a legislação anterior é aplicável em bloco ao presente caso, o que se harmoniza com o princípio constitucional da confiança e do respeito pelos direitos adquiridos, que é emanação do princípio do Estado de Direito, o qual confere aos contribuintes o direito a não serem surpreendidos por uma legislação inteiramente contrária ao que estava estabelecido e em que assentaram os seus planos e delinearam as suas estratégias económicas.

23. Relativamente aos DLRR, verifica-se a ausência de uma previsão legal que fixe uma ordem rígida e pré-determinada para a sua dedução ao lucro tributável, em clara dissonância com a técnica legislativa adoptada no CIRC em relação às deduções à colecta.

24. A douta sentença não fez uma interpretação errada do art. 15º do CIRC uma vez que o art. 15º a que se refere é o do Decreto-Lei 442-B/88 de 30 de Novembro e não o do CIRC, mais não se pronunciando sobre a enumeração/ordem prevista no nº1 alínea a) do art. 15º do CIRC.

25. Não corresponde à verdade que a liquidação impugnada não retirou quaisquer benefícios fiscais à recorrida, uma vez que esta efectivamente teve um prejuízo pela não aceitação da ordem pela qual efectuou as deduções.

26. Não lhe tendo sido permitido deduzir em primeiro lugar o benefício dos DLRR e posteriormente os prejuízos, tal fez com que o reporte fiscal disponível para o exercício de 1992 diminuísse, o que levou à liquidação adicional de IRC de 1992, no montante de 241.340,71€.

TERMOS EM QUE negando provimento ao presente recurso e em consequência confirmando a sentença recorrida farão V. Exas inteira JUSTIÇA

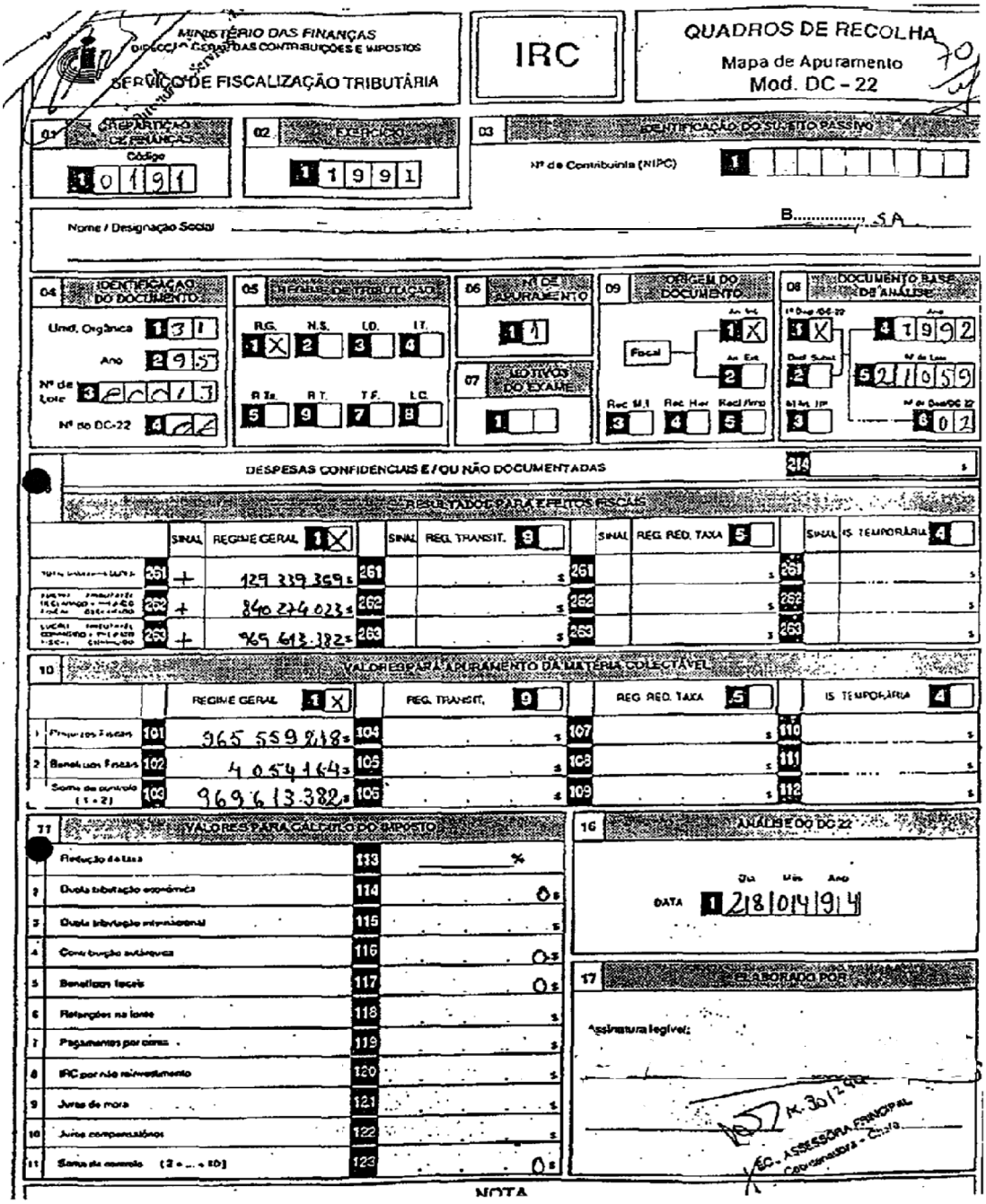
O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso, devendo a sentença impugnada ser confirmada, por entender, entre outros fundamentos que, a precedência imperativa da dedução dos prejuízos fiscais em relação aos benefícios fiscais (tese sustentada pela Fazenda Pública) conduziria à frustração do objectivo visado pelo legislador com a instituição do benefício, na medida em que poderia ser eliminado qualquer lucro tributável remanescente ao qual aquele fosse dedutível, após a dedução prévia dos prejuízos fiscais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A). A Impugnante apresentou declaração modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 1991, tendo declarado lucro tributável no valor de 840.274.023$00, cfr. teor do doc. de fls. 61 do Processo Administrativo (PA).

B). Foi elaborado DC 22, com correcções aos valores declarados pela Impugnante, com o seguinte teor:



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
SERVIÇO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

IRC

QUADROS DE RECOLHA
Mapa de Apuramento
Mod. DC - 22

01 CREPARTIÇÃO DE FINANÇAS — Código: 1 0 1 9 1
02 EXERCÍCIO: 1 1 9 9 1
03 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO — Nº de Contribuinte (NIPC): 1
Nome / Designação Social: B..... SA

04 IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO — Unid. Orgânica: 1 3 1 — Ano: 2 9 5 — Nº de Lote: 3 [illegible] — Nº do DC-22: 4 [illegible]
05 REGIME DE TRIBUTAÇÃO — R.G.: 1 X — N.S.: 2 — I.D.: 3 — I.T.: 4 — R.Tx.: 5 — R.T.: 9 — T.F.: 7 — L.C.: 8
06 Nº DE APURAMENTO: 1 1
07 MOTIVOS DO EXAME: 1
09 ORIGEM DO DOCUMENTO — Fiscal: Ar. Int. 1 X — Ar. Ext. 2 — Rec. M.I.: 3 — Rec. Hier.: 4 — Rec./Imp.: 5
08 DOCUMENTO BASE DE ANÁLISE — 1º Dup. DC-22: 1 X — Ano: 4 1 9 9 2 — Dup. Subst.: 2 — Nº de Lote: 5 2 1 0 5 9 — M.I. Ar. Imp.: 3 — Nº de Dup. DC 22: 6 0 2

DESPESAS CONFIDENCIAIS E / OU NÃO DOCUMENTADAS: 214 $

RESULTADOS PARA EFEITOS FISCAIS

		SINAL	REGIME GERAL 1 X		SINAL	REG. TRANSIT. 9		SINAL	REG. RED. TAXA 5		SINAL	IS TEMPORÁRIA 4
[illegible]	261	+	129 339 369 $	261		$	261		$	261		$
[illegible]	262	+	840 274 023 $	262		$	262		$	262		$
[illegible]	263	+	969 613 382 $	263		$	263		$	263		$

10 VALORES PARA APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

		REGIME GERAL 1 X		REG. TRANSIT. 9		REG. RED. TAXA 5		IS TEMPORÁRIA 4
1 Prejuízos Fiscais	101	965 559 218 $	104	$	107	$	110	$
2 Benefícios Fiscais	102	4 054 164 $	105	$	108	$	111	$
Soma de controlo (1 + 2)	103	969 613 382 $	106	$	109	$	112	$

11 VALORES PARA CÁLCULO DO IMPOSTO

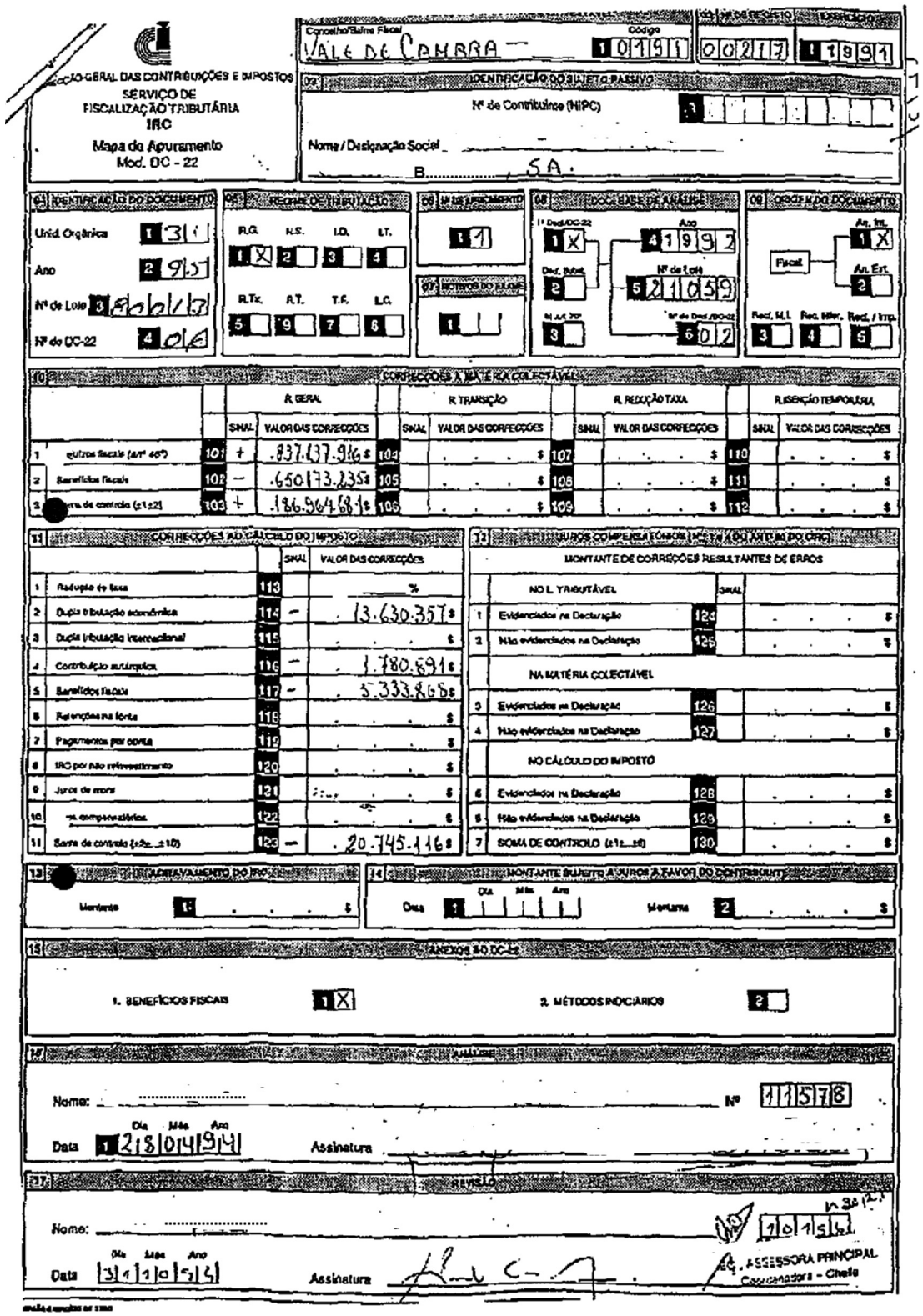
1	Redução de taxa	113	%
2	Dupla tributação económica	114	0 $
3	Dupla tributação internacional	115	$
4	Contribuição autárquica	116	0 $
5	Benefícios fiscais	117	0 $
6	Retenções na fonte	118	$
7	Pagamentos por conta	119	$
8	IRC por não reinvestimento	120	$
9	Juros de mora	121	$
10	Juros compensatórios	122	$
11	Soma de controlo (2 + ... + 10)	123	0 $

16 ANÁLISE DO DC 22 — DATA (Dia Mês Ano): 1 2 8 0 4 9 4

17 ELABORADO POR — Assinatura legível:

EC. ASSESSORA PRINCIPAL
Coordenadora - Chefe

NOTA



DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
SERVIÇO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA
IRC
Mapa de Apuramento
Mod. DC - 22

Concelho/Bairro Fiscal: VALE DE CAMBRA — Código: 1 0191 | 03 Nº DE DECRETO: 00217 | EXERCÍCIO: 1 1991

09 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Nº de Contribuinte (NIPC): 3

Nome / Designação Social: B. SA.

04 IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO

Unid. Orgânica: 1 31
Ano: 2 95
Nº de Lote: 3 80013
Nº do DC-22: 4 06

05 REGIME DE TRIBUTAÇÃO

R.G. 1 X | N.S. 2 | I.D. 3 | I.T. 4
R.Tx. 5 | R.T. 6 | T.F. 7 | L.C. 8

06 Nº DE APRECIAMENTO: 1 1

07 MOTIVOS DO ELIGIR: 1

08 DOC. BASE DE ANÁLISE

1º Decl./DC-22: 1 X
Ano: 4 1992
Decl. Subst.: 2
Nº de Lote: 5 21059
Nº Art. 70º: 3
Nº de Decl./DC-22: 6 02

09 ORIGEM DO DOCUMENTO

Fiscal: An. Int. 1 X; An. Ext. 2
Recl. M.L.: 3 | Rec. Hier.: 4 | Recl. / Imp.: 5

10 CORRECÇÕES À MATÉRIA COLECTÁVEL

		R. GERAL			R. TRANSIÇÃO			R. REDUÇÃO TAXA			R. ISENÇÃO TEMPORÁRIA	
		SINAL	VALOR DAS CORRECÇÕES		SINAL	VALOR DAS CORRECÇÕES		SINAL	VALOR DAS CORRECÇÕES		SINAL	VALOR DAS CORRECÇÕES
1	Prejuízos fiscais (a/nº 46º)	101 +	.837.137.916 $	104		$	107		$	110		$
2	Benefícios fiscais	102 −	.650173.235 $	105		$	108		$	111		$
3	Soma de controlo (±1±2)	103 +	.186.964.681 $	106		$	109		$	112		$

11 CORRECÇÕES AO CÁLCULO DO IMPOSTO

			SINAL	VALOR DAS CORRECÇÕES
1	Redução de taxa	113		%
2	Dupla tributação económica	114	−	13.630.357 $
3	Dupla tributação internacional	115		$
4	Contribuição autárquica	116	−	1.780.891 $
5	Benefícios fiscais	117	−	5.333.868 $
6	Retenções na fonte	118		$
7	Pagamentos por conta	119		$
8	IRC por não reinvestimento	120		$
9	Juros de mora	121		$
10	Juros compensatórios	122		$
11	Soma de controlo (±2±...±10)	123	−	20.745.116 $

12 JUROS COMPENSATÓRIOS (Nºs 1 e 4 DO ART. 80 DO CIRC)

MONTANTE DE CORRECÇÕES RESULTANTES DE ERROS

			SINAL	
	NO L. TRIBUTÁVEL			
1	Evidenciados na Declaração	124		$
2	Não evidenciados na Declaração	125		$
	NA MATÉRIA COLECTÁVEL			
3	Evidenciados na Declaração	126		$
4	Não evidenciados na Declaração	127		$
	NO CÁLCULO DO IMPOSTO			
6	Evidenciados na Declaração	128		$
8	Não evidenciados na Declaração	129		$
7	SOMA DE CONTROLO (±1±...±6)	130		$

13 ADRAVAMENTO DO IRC

Montante: 1 $

14 MONTANTE SUJEITO A JUROS A FAVOR DO CONTRIBUINTE

Data: 1 Dia Mês Ano | Montante: 2 $

15 ANEXOS AO DC-22

1. BENEFÍCIOS FISCAIS: 1 X
2. MÉTODOS INDICIÁRIOS: 2

16 ANÁLISE

Nome: ..... Nº 11578

Data: 1 28 04 94 (Dia Mês Ano) Assinatura: [signature]

17 REVISÃO

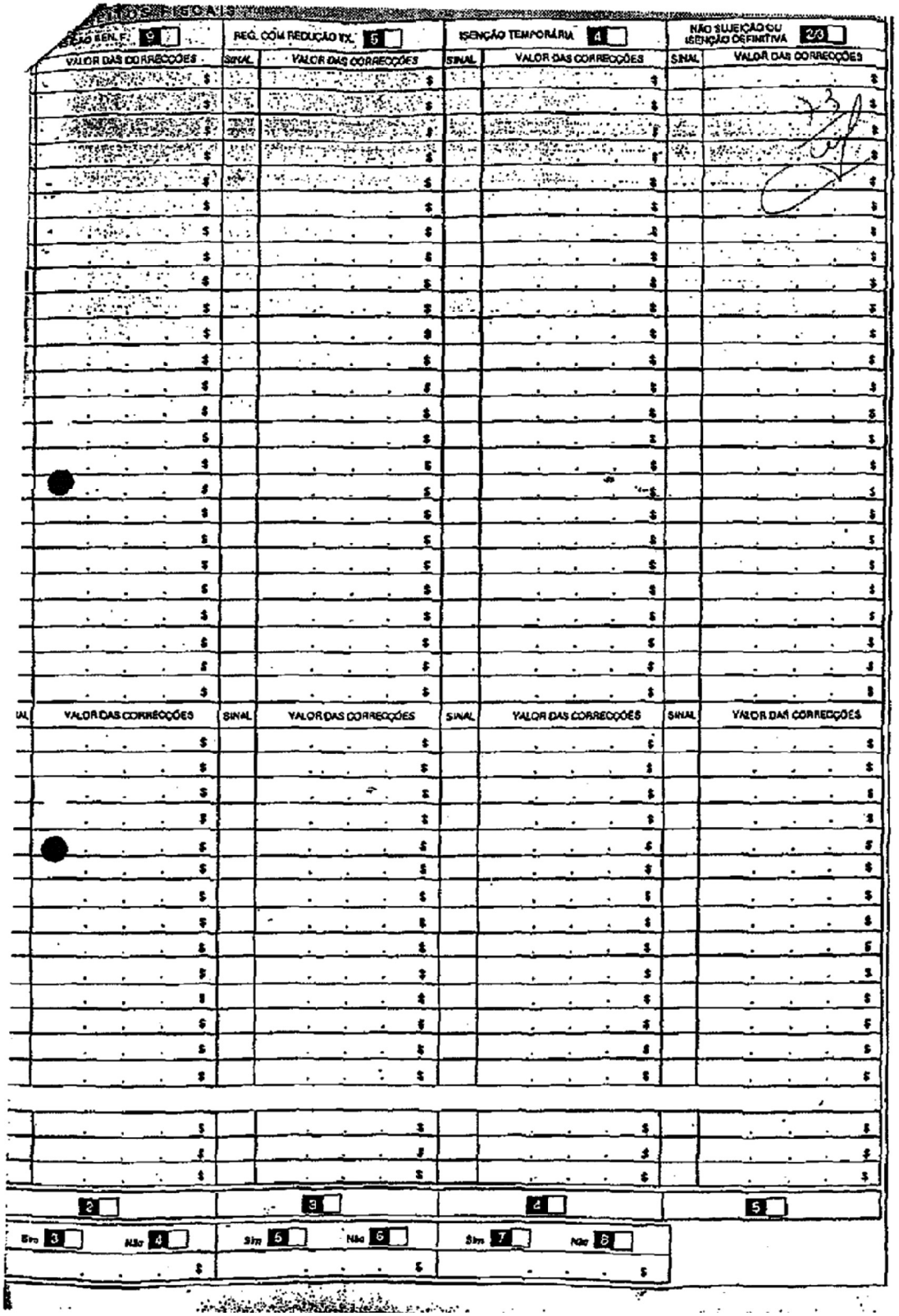
Nome: ..... Nº 10156

Data: 31 10 94 (Dia Mês Ano) Assinatura: [signature]

ASSESSORA PRINCIPAL
Coordenadora - Chefe

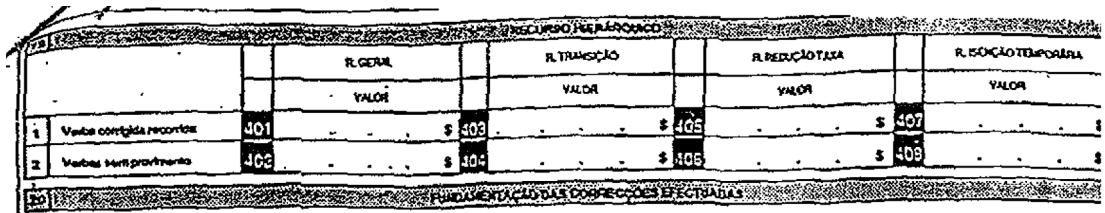
REGIME GERAL [1 X]

	A ACRESCER		SINAL	VALOR DAS CORRECÇÕES
1	Resultados líquidos	201		$
2	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido (art.º 21º)	202		$
3	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE's ou AEIE's (art.º 5º)	203		$
4	Prémios de seguros de vida (art.º 23º, alínea d))	204		$
5	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 32, nº 1)	205		$
6	Provisões não dedutíveis (art.º 33º)	206		$
7	Provisões além dos limites legais (art.ºs 34º, 35º e 36º)	207	+	142.258.366 $
8	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 38º)	208		$
9	Donativos não previstos ou além dos limites (art.ºs 39º e 40º)	209		$
10	IRC e contribuição autárquica (art.º 41º, nº 1, alíneas a) e b))	210	−	1.780.891 $
11	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções (art.º 41º, nº 1, alínea d))	211		$
12	Indemnizações por eventos seguráveis (art.º 41º, nº 1, alínea e))	212		$
13	Rendas de locação financeira relativas a imóveis, viaturas, barcos e aviões (art.º 41º, nº 1, alínea h))	213		$
14	Despesas confidenciais ou não documentadas (art.º 41º, nº 1, alínea h))	214		$
	Menos-valias contabilísticas	215		$
16	Mais-valias fiscais por valores de realização não reinvestidos (art.º 42º)	216	+	2.492.241 $
	Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 58º, nº 1, alíneas a) e b))	217	−	13.630.357 $
18	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo (art.º 11º do DL 442-B/88, de 30 - 11)	218		$
19	Impostos referidos na alínea c) do art.º 32º do CC (nº 3 do art.º 3º do DL 442-B/88, de 30 - 11)	219		$
20	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor (art.º 41º nº 1, alínea l))	220		$
21				$
22				$
23				$
24				$
25	SOMA (± 1 ± 2 ± 3 a ... ± 24)	240	+	129.339.359 $
	A DEDUZIR		SINAL	VALOR DAS CORRECÇÕES
26	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24º)	241		$
27	Prejuízo fiscal imputado por ACE's ou AEIE's (art.º 5º)	242		$
28	Redução de provisões tributadas	243		$
	Mais-valias contabilísticas	244		$
30	Menos-valias fiscais (art.º 42º)	245		$
	Restituição de impostos não dedutíveis e acréscimos da estimativa para impostos	246		$
32	Rendimentos nos termos do art.º 45º	247		$
33	Encargos com férias (art.º 12º do DL 442-B/88, de 30 - 11)	248		$
34	Actualização de encargos de explorações silvícolas (art.º 18º, nº 6)	249		$
35	Benefícios fiscais	250		$
36				$
37				$
38				$
39	SOMA (± 26 ± 27 ± 28 ± ... ± 38)	260		0 $
	APURAMENTO			
40	TOTAL DAS CORRECÇÕES (± 25) + (± 39)	261	+	129.339.359 $
41	LUCRO TRIBUTÁVEL DECLARADO / PREJUÍZO FISCAL DECLARADO (riscar o que não interessa)	262	+	840.274.023 $
42	LUCRO TRIBUTÁVEL CORRIGIDO / PREJUÍZO FISCAL CORRIGIDO (riscar o que não interessa) (± 40) + (± 41)	263	+	969.613.382 $
143	RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS SEM CORRECÇÕES			1
144	MATÉRIA CORRIGIDA SUJEITA A RECURSO HIERÁRQUICO		Sim 1	Não 2 X
	MONTANTE	264		$


REG. COM REDUÇÃO TX. 5
ISENÇÃO TEMPORÁRIA 4
NÃO SUJEIÇÃO OU ISENÇÃO DEFINITIVA 2/3
SINAL
VALOR DAS CORREÇÕES
Sim 3
Não 4
Sim 5
Não 6
Sim 7
Não 8

			R. GERAL		R. TRANSIÇÃO		R. REDUÇÃO TARA		R. ISENÇÃO TEMPORÁRIA
			VALOR		VALOR		VALOR		VALOR
1	Vasilhames corrigidos e recondicionados	401	$	403	$	405	$	407	$
2	Vasilhames sem previsão de correção	402	$	404	$	406	$	408	$

10 FUNDAMENTAÇÃO DAS CORREÇÕES EFETUADAS



		R. GERAL		R. TRANSIÇÃO		R. REDUÇÃO TAXA		R. ISENÇÃO TEMPORÁRIA
		VALOR		VALOR		VALOR		VALOR
1	Verbas corrigidas recortes	401	$ 403		$ 405		$ 407	
2	Verbas reintroduzidas	402	$ 404		$ 406		$ 408	

FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS

Q10 L1 - Prejuízos acumulados em exercícios anteriores que nos termos do artigo 46º do CIRC não foram deduzidos do lucro tributável conforme previsto no número 1 do mesmo artigo.

Q10 L2 - Dedução ao lucro tributável prevista na alínea a) do nº 1 do artigo 15º do CIRC de lucros retidos e reinvestidos enquadráveis nos termos do artigo 15º do Dec.-Lei nº 442-B/88 de 30/11, que não é possível efectuar na totalidade por se ter alterado o lucro tributável em consequência da correcção feita anteriormente.

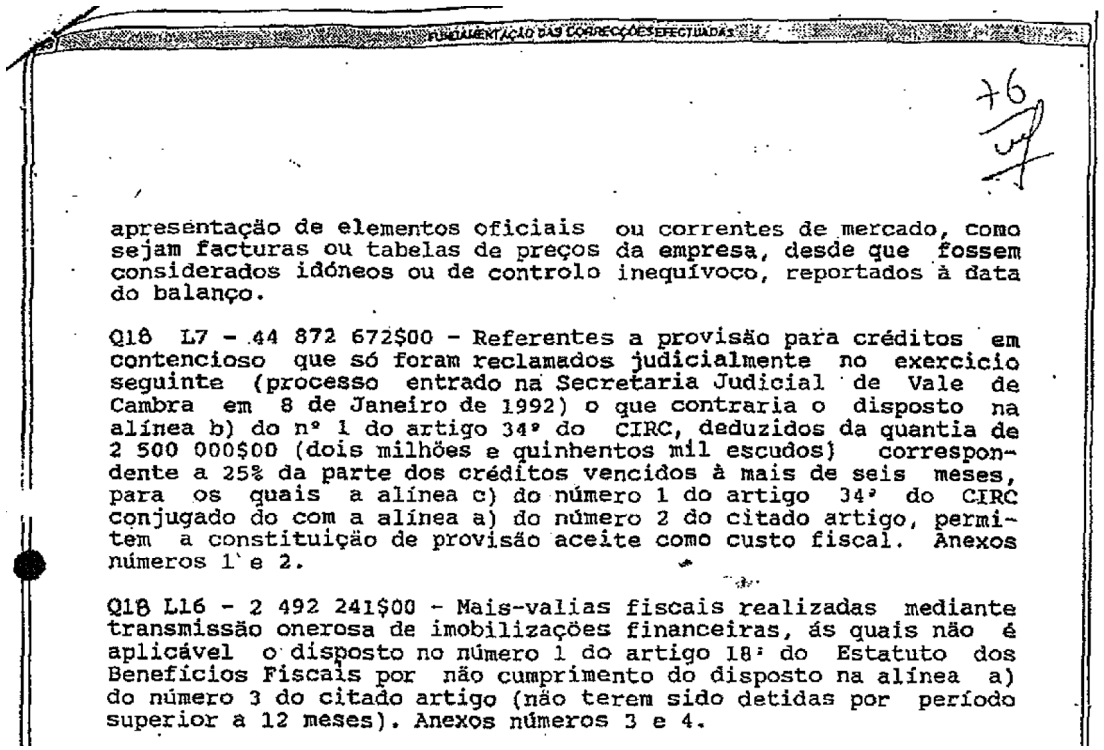
Q11 L2, 4, 5 - Anulação das deduções à colecta efectuadas nos termos das alíneas a), c) e d) do nº 2 do artigo 71º do CIRC, por inexistência de colecta.

Q18 L10 - Anulação do acréscimo ao resultado liquido, nos termos da alínea b) do artigo 41º do CIRC (Colecta da Contribuição Autárquica) por não haver lugar à dedução prevista na alínea c) do número 2 do artigo 71º do CIRC.

Q18 L17 - Anulação do acréscimo ao resultado liquido, nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 58º do CIRC (Dupla Tributação Económica) por não haver lugar à dedução prevista na alínea a) do número 2 do artigo 71º do CIRC.

Q18 L7 - 30 576 635$00 - Valor referente a provisão para depreciação de matérias-primas e subsidiárias não tendo o respectivo cálculo sido efectuado de acordo com o disposto no número 1 do artigo 35º do CIRC, isto é, o valor determinado não é correspondente à diferença entre o custo de aquisição constante do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, entendendo-se como preço de mercado, de acordo com o preceituado no número 2 do supracitado artigo, o custo de reposição das referidas matérias-primas. O custo de reposição devia ser fundamentado com a apresentação de elementos oficiais ou correntes de mercado, como sejam facturas ou tabelas de preços de fornecedores, desde que fossem considerados idóneos ou de controlo inequívoco, reportados à data do balanço.

Q18 L7 - 41 032 054$00 e 25 777 005$00 - Valores referentes a provisão para depreciação de existências de subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos e produtos acabados e intermédios respectivamente não tendo o respectivo cálculo sido efectuado de acordo com o disposto no número 1 do artigo 35º do CIRC, isto é, o valor determinado não é correspodente à diferença entre o custo de produção constante do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, entendendo-se como preço de mercado, de acordo com o preceituado no número 2 do supracitado artigo, o preço de venda das referidas existências. O preço de venda devia ser fundamentado com a



FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS

76

apresentação de elementos oficiais ou correntes de mercado, como sejam facturas ou tabelas de preços da empresa, desde que fossem considerados idóneos ou de controlo inequívoco, reportados à data do balanço.

Q18 L7 - 44 872 672$00 - Referentes a provisão para créditos em contencioso que só foram reclamados judicialmente no exercicio seguinte (processo entrado na Secretaria Judicial de Vale de Cambra em 8 de Janeiro de 1992) o que contraria o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 34º do CIRC, deduzidos da quantia de 2 500 000$00 (dois milhões e quinhentos mil escudos) correspondente a 25% da parte dos créditos vencidos à mais de seis meses, para os quais a alínea c) do número 1 do artigo 34º do CIRC conjugado do com a alínea a) do número 2 do citado artigo, permitem a constituição de provisão aceite como custo fiscal. Anexos números 1 e 2.

Q18 L16 - 2 492 241$00 - Mais-valias fiscais realizadas mediante transmissão onerosa de imobilizações financeiras, ás quais não é aplicável o disposto no número 1 do artigo 18º do Estatuto dos Benefícios Fiscais por não cumprimento do disposto na alínea a) do número 3 do citado artigo (não terem sido detidas por período superior a 12 meses). Anexos números 3 e 4.

Cfr. fls. 71 a 76 dos autos.

C). A Impugnante reclamou então graciosamente de tais correcções e consequente liquidação adicional, tendo sido a reclamação graciosa indeferida por despacho do Director de Finanças de Aveiro datado de 30-07-1996, cfr. teor dos docs. de fls. 61 a 68 dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

D). A Impugnante recorreu então hierarquicamente de tal indeferimento, tendo o recurso sido alvo de indeferimento parcial, de onde consta o seguinte:

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS — IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

86

Concordo, pelo que, face à análise efectuada e aos elementos evidenciados, sou de parecer parcial ao recurso, nos termos propostos

Por subdelegação
O Subdirector-Geral
2001.03.14

PROC./IRC: 2685/2000 — **DIVISÃO: 1**

E.G./SAIR: 127719/2000 — **INFORMAÇÃO: 221/2001**

ASSUNTO: RECURSO HIERÁRQUICO: IRC 1991

P/ Subd.

DIPLOMA: CPT — **ARTIGO: 100º**

ENTIDADE: A..... , SGPS, S.A.

SEDE/MORADA:

NIPC: .....

SERVIÇO REMETENTE:

3. DEDUÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL DE PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS/BENEFÍCIOS FISCAIS

Em sede de IRC, através do Ofício-circulado n.º 9/97, de 12/11, foi sancionado que «da conjugação do disposto no artigo 46º do CIRC com o artigo 15º do mesmo diploma, referente ao cálculo da matéria colectável, resulta que primeiramente devem ser expurgados do lucro tributável os prejuízos fiscais até à sua Concorrência, deduzindo-se caso ainda exista um valor remanescente os benefícios fiscais porventura existentes» (cfr. n.º 2 do referido oficio-circulado)

(…)

3. DEDUÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL DE PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS/ BENEFÍCIOS FISCAIS

Relativamente a esta correcção, parece-me que os Serviços agiram correctamente porque, do facto, da conjugação da alínea a) do n.º 1 do artigo 15º do CIRC com o n.º 1 do artº 46º do mesmo Código, terá de concluir-se que os prejuízos fiscais serão deduzidos até à concorrência do lucro tributável, deduzindo-se, caso ainda exista um valor remanescente, os benefícios fiscais porventura existentes.

(…)

2. Para determinação da matéria colectável, serão deduzidos os prejuízos fiscais dedutíveis até à concorrência do lucro tributável proposto e, caso ainda exista um valor remanescente, os benefícios fiscais da DLRR (ver ponto 3. do Cap. VIII). Cfr. teor do doc. de fls. 11 a 84 e 86 a 101 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

E). A decisão de indeferimento parcial foi notificada à Impugnante por carta datada de 29-03-2001, cfr. teor de fls. 85 dos autos.

F). A presente Impugnação foi apresentada no TCA em 04-06-2001, cfr. teor de fls. 2 dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada pelas partes, não vindo impugnada a matéria de facto, consiste em saber se o benefício fiscal (DLRR) a que aludia o artigo 44º do Código da Contribuição Industrial (CCI) pode ser deduzido ao lucro tributável, para efeitos de IRC, com precedência relativamente aos prejuízos fiscais de exercícios anteriores – art. 15º, n.º 1, alínea a) do CIRC na redacção à data –, resultando essa opção de precedência da vontade do contribuinte.

No que toca a factos todos eles ocorridos já no período de vigência do CIRC e anteriores a 2001, já este Supremo Tribunal decidiu que aquele artigo 15º, n.º 1, alínea a)

["1 - Para efeitos deste Código:

a) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a:

1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 46º;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro…"]

estabelece uma precedência na dedução dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores relativamente aos benefícios fiscais, "Para o efeito, nos termos legais, há que apurar os proveitos e os custos, recte, "a diferença entre os valores do património liquido no fim e no início do período de tributação", pois que aquele não é senão uma resultante destes.

Como o são igualmente os prejuízos.

Efectivamente, da consideração dos proveitos e dos custos resultam os lucros ou os prejuízos (não se considerando aqui a hipótese neutra do resultado zero).

E isto, tanto no respectivo exercício como, no que se reporta aos prejuízos, quanto aos referidos no artº 46º.

Assim, para se obter o lucro têm os proveitos que ser superiores aos custos.

Todavia, os prejuízos referidos no artº 46º não são senão custos de exercícios anteriores, à mingua de proveitos correspondentes.

Havendo, pois, que considerá-los em paridade com os custos do exercício.

E haveremos então de diminuir ao lucro tributável do exercício, os prejuízos previstos no artº 46º - seja, efectivar o chamado reporte de prejuízos - artº 15º n.º 1 alínea a) - pois que, como se disse, estão no mesmo plano dos custos do exercício.

E, havendo superhavit, teremos então de considerar os benefícios fiscais - sua alínea b).

O exposto pode traduzir-se na fórmula referida pela recorrente e postulada pelo M.P.: "matéria colectável = lucro tributável – prejuízos – benefícios".

E obteremos assim "a racionalidade operante que é pressuposto da lei", como refere o M.P.

A enumeração referida no dito artº 15º não é pois arbitrária, nem pode ficar na disponibilidade do contribuinte, antes é fixada imperativamente, em termos sequenciais como o impõe a predita lógica na determinação da matéria colectável, não podendo pois o contribuinte escolher o exercício em que deduz os prejuízos, de forma a não inviabilizar a dedução dos benefícios fiscais.

Temos, assim, que, como pretende a recorrente, da conjugação do disposto nos referidos artigos 15º e 46º resulta que "devem ser deduzidos, ao lucro tributável do exercício, os prejuízos fiscais até à sua concorrência, deduzindo-se só então os benefícios fiscais, na hipótese de existir um valor remanescente".

Ao invés do procedimento adoptado pela impugnante que, tendo apurado prejuízos no exercício de 1991, não os deduziu ao lucro tributável apurado no exercício de 1992, deduzindo-os apenas parcialmente no de 1993, de forma a não inviabilizar a dedução dos benefícios fiscais, à colecta respectiva.

Isto em contravenção ao disposto no predito artº 46º.

Como refere Rogério Fernandes Ferreira, in Tributação do Lucro Real, 2ª Edição, pág. 223, "as deduções dos prejuízos vão-se fazendo a partir do ano mais remoto para a frente…", isto é, a dedução dos prejuízos fiscais tem de efectuar-se logo no primeiro exercício em que se apure lucro tributável, por ordem cronológica e respeitando obviamente o limite temporal legalmente definido.", cfr. acórdão datado de 30/06/2010, recurso n.º 059/10.

E igual regra de dedução deve ser seguida quando concorram benefícios resultantes do disposto no artigo 44º do CCI com prejuízos resultantes de exercícios anteriores, mas por referência ao exercício fiscal de 1991?

Como veremos seguidamente, a resposta a esta pergunta é afirmativa.

Sabemos que com a entrada em vigor do CIRC, o CCI foi revogado, tendo o legislador ressalvado, no entanto, a possibilidade de dedução de tais benefícios fiscais nos mesmos termos em que essa dedução se encontrava estabelecida no CCI.

A propósito deste regime de salvaguarda de direitos adquiridos escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 08/10/2003, recurso n.º 0592/13: "*O artigo 44º do CCI prescrevia que "os lucros retidos ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa ou, sob a formação de participação no aumento de capital, em empresa nacional em que aquela detenha ou passe a deter, pelo menos 10% do capital social e tal participação seja na totalidade reinvestida pela empresa participada no prazo máximo de três anos poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento". Prescrevia pois esta norma que os lucros retidos e reinvestidos na empresa (DLRR) podiam ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos.*

Em 1 de Janeiro de 1989 entrou em vigor o CIRC aprovado pelo DL 442-B/88 de 30 de Novembro. O artigo 15º deste DL, procurando conjugar as deduções por reinvestimento referidas no CCI com o novo código, prescrevia que: "os lucros retidos e levados a reservas que tenham sido reinvestidos nos termos do artigo 44º do Código da Contribuição Industrial até ao fim do exercício imediatamente anterior ao do início de vigência do Código do IRC poderão ainda ser deduzidos, se ainda o não tiverem sido, nas condições estabelecidas no Código da Contribuição Industrial, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC", "*Ora, se veio garantir a continuidade não veio alterar esse regime anterior.*

Por sua vez, o art. 2º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, disse que eram mantidos nos termos em que fossem concedidos os benefícios fiscais cujo direito tivesse sido adquirido até 31.12.1988 ou aqueles que, tendo sido objecto de decisão em data posterior, fossem reportados a 31 de Dezembro da 1988. Mais dispôs que os benefícios fiscais que se traduziam em aumento de custos ou em deduções ao lucro tributável, efectivavam-se, em sede da IRC, nos termos da legislação que lhes era aplicável. Isto é, mandava-se aplicar a legislação anterior em bloco.

Não podia ser de outro modo, sob pena de se violar o princípio constitucional da confiança, incito no princípio do Estado de Direito. Os contribuintes tinham direito a não serem surpreendidos por uma legislação completamente ao arrepio do que estava estabelecido e com base na qual tinham feito os seus planos de vida esbuçado as suas estratégias económicas.", cfr. acórdão datado de 24/01/2002, recurso n.º 026513.

Conforme resultava do disposto nos artigos 43º e 44º do CCI, tanto os prejuízos de exercícios anteriores poderiam ser deduzidos aos lucros tributáveis de determinados exercícios seguintes, como também os lucros levados a reservas e reinvestidos poderiam ser deduzidos dos lucros tributáveis de exercícios seguintes.

Mas é certo que, além da dedução dos prejuízos estar prevista no artigo anterior -43º- àquele em que se previa a dedução dos lucros reinvestidos -44º-, não havia qualquer regra expressa da qual resultasse de forma explícita que a dedução dos prejuízos deveria preceder sempre, obrigatoriamente, a dedução dos lucros reinvestidos.

O facto de não existir tal regra expressa, não quer dizer que não devam relevar as mesmas razões que justificam tal precedência no âmbito do CIRC.

Efectivamente, a possibilidade do reporte dos prejuízos no âmbito do CCI, encontra a sua justificação nas mesmas razões pelas quais o mesmo é permitido no âmbito do CIRC e que, como já vimos se prende com a existência do lucro que será tributado – como vimos, escreveu-se no acórdão datado de 30/06/2010 que, os prejuízos referidos no artº 46º não são senão custos de exercícios anteriores, à

mingua de proveitos correspondentes, havendo, pois, que considerá-los em paridade com os custos do exercício.

A respeito desta possibilidade legalmente permitida do reporte dos prejuízos referiam J. A. R. MARTINS BARREIROS, MANUEL A. COSTA TEIXEIRA e HENRIQUE QUINTINO FERREIRA, no seu CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL a pág. 383, 3ª edição que, "*Instituindo uma certa solidariedade entre os exercícios, este artigo prevê que os prejuízos, respeitantes a determinado ano, entendendo-se como tal os prejuízos determinados pelo Fisco, podem ser deduzidos nos lucros tributáveis de um ou mais dos cinco anos seguintes.*

Trata-se da institucionalização do princípio de que se o Estado participa nos lucros das empresas deve também suportar os prejuízos, somente com o senão de o fazer apenas em relação a 5 anos.".

Portanto, a identidade dos custos relativamente a todos os exercícios é que permitem a existência do reporte de prejuízos, alcançando-se por essa via uma maior equidade do imposto suportado pelas empresas, mas que apenas se conseguirá se tais prejuízos forem deduzidos imediata e obrigatoriamente no primeiro exercício em que sobrevenham lucros.

E tanto já era este o entendimento na vigência do CCI, não poderia ser outro, que, o Director-Geral das Contribuições e Impostos, a propósito da dedução de prejuízos e benefícios fiscais, comunicou uma Ordem de Serviço, por referência aos artigos 43º, 44º e 45º do CCI, por via do Ofício-circular C-3/82, de 30/03/1982, no sentido de que a dedução os prejuízos e dos benefícios fiscais deveriam obedecer à ordem indicada no Quadro 25 da declaração m/2, de modo que os prejuízos sejam deduzidos no exercício imediato àquele a que respeitam, só transitando para os seguintes, por falta ou insuficiência de matéria colectável, a parte desses prejuízos que não possa ser deduzida no exercício anterior.

E, se se atentar na declaração oficial m/2 do imposto de Contribuição Industrial, cfr. mesmo CCI citado, pág. 407, pode-se surpreender que no Quadro 24, relativamente às deduções ao lucro tributável, já se encontram pré-inscritos em primeiro lugar os prejuízos a que se referem o artigo 43º do CCI, o que desde logo revela tal precedência lógica das deduções ao lucro tributável.

Portanto, quer no âmbito do CCI, quer do CIRC, a razão da obrigatoriedade da ordem de dedução dos prejuízos de exercícios anteriores, previamente à dedução dos benefícios fiscais, é a mesma, ou seja, primeiro deduzem-se os prejuízos, e restando lucro tributável, seguidamente deduzem-se os benefícios fiscais.

Não sendo suficiente o lucro tributável para a dedução de prejuízos e de benefícios fiscais, apenas se deduzem os prejuízos, não podendo o contribuinte fazer qualquer opção quanto a essa ordem de dedução. Quer essa dedução de DLRR ocorra no âmbito do CCI, quer ocorra no âmbito do CIRC.

E, assim se concluindo, necessariamente que teremos que concluir, também, pelo acerto da liquidação efectuada pela AT.

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em:

-conceder provimento ao recurso e, nessa medida, revogar a sentença recorrida;

-julgar a impugnação totalmente improcedente e, nessa medida, absolver a AT do pedido que contra si havia sido formulado.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias.

D.N.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Abatimento. Rendimento liquido. Pensão de alimentos.

Sumário:

Deve ser aceite, para efeitos do artigo 56º do CIRS, o valor da pensão de alimentos paga pelo impugnante aos seus filhos maiores, que frequentam o ensino universitário, se o montante pago respeita os termos do acordo de regulação de poder paternal homologado por sentença, quando os filhos ainda eram menores.

Processo n.º 616/14-30.

Recorrente: A…….

Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga (TAF de Braga) datada de 13 de Fevereiro de 2014, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra correcções da declaração de rendimentos de IRS de 2005 e 2006, que originou declarações de imposto, relativo a cada um desses anos, com saldo a pagar, respectivamente, no valor de € 2.216,68 e € 592,32.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1ª No facto B) considerou-se provado que no "acordo sobre o exercício e regulação do poder paternal" refere-se apenas a obrigatoriedade do Recorrente pagar uma pensão de alimentos por cada um dos filhos, estipulando ainda a forma da sua actualização anual.**2ª** No acordo em causa nada se refere quanto à obrigação do Recorrente em pagar alimentos após a maioridade dos filhos (como, aliás, é normal neste tipo de acordo).

3ª Constituía obrigação do Recorrente continuar a pagar as pensões de alimentos até os seus filhos se licenciarem, conforme decorre do artigo 1879º do Cciv.

4ª O meio processual previsto no artigo 1420º do CPC só pode ser usado pelos filhos contra os progenitores que decidem deixar de pagar a obrigação de alimentos após os 18 anos, pelo que nunca o Recorrente pode ser responsabilizado por esta circunstância.

5ª A manter-se a interpretação da sentença recorrida, cada jovem, ao atingir 18 anos, teria de accionar judicialmente o seu respectivo pai ou mãe (consoante a obrigação de alimentos recaísse sobre um ou outro), por forma a que lhe pagassem os estudos, ou, se não o fizesse, o pai ou mãe teriam de recusar o apoio à educação para provocar a ida a Tribunal e depois aí celebrar o acordo, tudo com vista a beneficiar de um abatimento fiscal.

6ª A extensão do poder paternal, nesta situação, é automática, não necessitando de estar prevista no acordo; basta que o menor entretanto maior continue os seus estudos para que a obrigação de alimentos subsista.

7ª O artigo 1880º do CCiv. refere que a obrigação "...manter-se-á…", o que permite concluir que ela foi anteriormente determinada; e, assim sendo, não faz qualquer sentido que se recorra a Tribunal para validar uma obrigação que o legislador já diz que se mantém.

8ª É facto notório e conhecido do Tribunal (resultante das regras da experiência comum) que, nos milhares de casais divorciados ou separados que existem em Portugal, quando os filhos atingem a maioridade e continuam a estudar, o recurso ao Tribunal apenas se verifica quando o progenitor responsável pelo pagamento da pensão de alimentos deixa de a pagar.

9ª A sentença recorrida valida tese pela qual a Administração Fiscal (e os Tribunais Fiscais) acabam por contribuir para instalar o caos nos Tribunais de Família apenas para que se confirme uma obrigação já antes judicialmente fixada e que decorre da lei.

10ª A norma do artigo 56º do CIRS tem de merecer uma interpretação correctiva, devendo entender-se que o que o legislador tributário pretendeu estipular foi que a pensão de alimentos só pode ser considerada abatimento ao rendimento desde que tenha sido judicialmente fixada.

11ª A partir dos 18 anos em diante dos filhos do Recorrente a obrigação de pagamento de alimentos teve por fonte o acordo antes celebrado, homologado por Juiz, sendo uma mera extensão da obrigação inicialmente fixada (por isso a lei estipula que a obrigação se mantém, e só se mantém o que já foi antes fixado).

12ª A douta sentença recorrida incorreu em errada interpretação do artigo 56º do CIRS e do artigo 1880º do CCiv.

TERMOS EM QUE deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida e proferindo-se outra que anule as liquidações.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso e manutenção da sentença recorrida. Resumidamente o Ministério Público entende que para que as pensões de alimentos pagas após a maioridade dos beneficiários nos termos do artº 1880º do Código Civil, possam ser abatidas ao rendimento líquido em sede de IRS, necessário é que, tal pensão seja fixada nos termos do artº 989º do Código de Processo Civil, não tendo sido o caso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) No âmbito do processo de divórcio por mútuo consentimento que correu termos sob o Processo n.º 231/1994, do Tribunal Judicial de Braga, foi realizado entre o Impugnante e B……., "Acordo sobre o exercício e regulação do poder paternal relativamente aos filhos menores C…….. e

D……..." - conforme documento a folhas 50 a 52 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

B) Do acordo a que se alude em A) consta:

«*(...)*

C - ALIMENTOS

1º- O pai passa a contribuir para alimentos dos seus filhos menores com a pensão mensal de 90.000$00 (noventa mil escudos), correspondendo metade a cada um.

2º- Esta pensão será actualizada ordinária e automaticamente no mês de Agosto de cada ano pela aplicação do factor de actualização aplicável às rendas habitacionais. (...)»;

C) Por sentença de 6 de dezembro de 1994, do Tribunal Judicial de Braga, proferida no âmbito do processo a que se alude em A), foi decidido "homologar" "*os acordos firmados pelos requerentes A…… (...) e B…… (...)*" e decretar "*o divórcio entre eles e a dissolução do seu casamento celebrado no dia 4 de Novembro de 1976*"- conforme documento a folhas 50, 53 e 54 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

D) A filha do Impugnante C…….. nasceu em 26 de abril de 1982 - conforme documento a folhas 21 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

E) O filho do Impugnante D…….. nasceu em 03 de julho de 1986 - conforme documento a folhas 22 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

F) Nas declarações de rendimentos do Impugnante, relativamente aos anos de 2005 e 2006, foi indicado o pagamento de pensões - conforme participação a folhas 3 do PA, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

G) B……. subscreveu declaração datada de 31 de Dezembro de 2006 na qual se refere: "(...) declara, para efeitos de declaração de I.R.S., ter recebido de A……. a quantia mensal - de Janeiro a Julho de € 895,00 e de Agosto a Dezembro de € 920,00 - o que perfaz um total de € 10.890,00 (...) referente à pensão de alimentos de C……. e de D……, relativa ao ano de 2006" - conforme documento a folhas 29 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

H) Em 02 de Janeiro de 2007, foi emitida certidão pelos serviços da Faculdade de Arquitetura da Universidade do Porto, na qual consta:

"*(...) Certifico, em face de arquivo respectivo, que*

(...)

C……

(...)

concluiu nesta Faculdade no dia dezoito do mês de Dezembro de dois mil e seis, o curso de Licenciatura em Arquitectura (...)" - conforme documento a folhas 22 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

I) Nos anos letivos de 2004/2005 e 2005/2006, a filha do Impugnante C…….. frequentou a Faculdade de Arquitetura da Universidade do Porto - conforme documento a folhas 24 e 25 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

J) Em 07 de agosto de 2008, foi emitida certidão pelos serviços da Faculdade de Letras da Universidade do Porto, na qual consta:

"*(...) Certifico, em face de arquivo respectivo, que D……..*

(...) concluiu na Faculdade de Letras desta Universidade, em dezasseis de Julho de dois mil e oito, o curso de Licenciatura em Filosofia (...)" - conforme documento a folhas 27 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

K) A Administração Tributária remeteu ao Impugnante documento sob o assunto "IRS de 2004, 2005 e 2006 - ALTERAÇÃO DOS VALORES DECLARADOS", na qual é referido: "Fica(m) V.Ex(s) notificado(s), em cumprimento do disposto no artº 66 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de que, não obstante a cópia da sentença remetida, procedo, com base no n.º 4 do artº 65º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, à alteração das declarações de rendimentos dos anos acima indicados considerando, quanto a 2004, apenas as pensões de alimentos de €2223,38, referente ao filho nascido em Julho de 1986, o qual atingiu a maioridade nesse mês, não sendo aceites as pensões posteriores uma vez que as mesmas foram atribuídas aos filhos menores e não resulta da decisão judicial que a mesma se mantinha para além da maioridade desde que verificados os pressupostos do artº 1880 do Código Civil. (…)" - conforme documentos a folhas 13 a 15 do PA, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

L) A Administração Tributária efetuou a correção das declarações de rendimentos do Impugnante relativas aos anos de 2005 e 2006, desconsiderando o montante indicado respeitante a pensões - conforme documentos a folhas 7 a 12 e 13 do PA, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

M) A Administração Tributária remeteu ao Impugnante "Demonstração de Acerto de Contas", identificada sob o n.º 2008 00001415597, respeitante ao IRS de 2005, da qual consta um "saldo a pagar" de 2.216,68 euros e como data limite de pagamento o dia 29 de Outubro de 2008 - conforme documento a folhas 18 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

N) A Administração Tributária remeteu ao Impugnante "Demonstração de Acerto de Contas", identificada sob o n.º 2008 00001415924, respeitante ao IRS de 2006, da qual consta um "saldo a pagar" de 592,32 euros e como data limite de pagamento o dia 29 de Outubro de 2008 - conforme documento a folhas 19 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

O) A petição da presente impugnação foi recebida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga em 23 de dezembro de 2008 - conforme registo do SITAF a folhas 2 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Como bem se refere na sentença recorrida, a questão cuja resolução é colocada a este Supremo Tribunal, consiste em saber se as pensões de alimentos pagas pelo impugnante aos seus filhos, a partir da maioridade e durante o período em que completaram a sua formação universitária, podem (devem) constituir abatimentos ao imposto sobre o rendimento, nos termos do disposto no art. 56º do CIRS.

E para decidir esta questão temos como pressupostos fácticos os seguintes elementos:

-por sentença de 06/12/1994, o Tribunal de Braga, na sequência de um processo de divórcio, homologou a regulação do poder paternal dos filhos do impugnante e da sua ex-mulher, onde se incluíram disposições quanto a alimentos a prestar aos menores;

-o impugnante ficou obrigado ao pagamento mensal da quantia de 450€ (metade para cada filho), valor este que seria actualizado todos os meses de Agosto, *pela aplicação do factor de actualização aplicável às rendas habitacionais;*

-a filha do impugnante nasceu em 26/04/1982 e o filho em 03/07/1986;

-a filha do impugnante terminou a sua licenciatura (6 anos) em 18/12/2006 e o filho em 16/07/2008.

Como bem se percebe da leitura das conclusões deste recurso, na sentença recorrida decidiu-se, em síntese, que a interpretação a fazer do disposto no artigo 56º do CIRS passava pela admissão do abatimento das pensões relativamente ao período que decorreu após a maioridade dos filhos, apenas se tivesse sido intentada acção judicial pelos mesmos filhos no sentido de lhes ver reconhecido o direito à prestação de alimentos.

Vejamos então o que dispunha à data o artigo 56º do CIRS:

Artigo 56.º

Abatimentos ao rendimento líquido total

Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar ou relativamente ao qual estejam previstas deduções no artigo 78.º

Tanto a AT, como na sentença recorrida, interpretou-se este preceito legal no sentido de que, uma vez atingida a maioridade dos beneficiários das pensões de alimentos fixadas (ou homologadas) por decisão judicial, em momento em que os referidos beneficiários ainda eram menores, para que possam ser relevantemente consideradas para efeitos deste preceito as pensões pagas após a maioridade seria necessário nova decisão judicial que fixasse "nova" pensão de alimentos.

Sobre a interpretação deste preceito legal, ainda que as questões não fossem totalmente coincidentes com a que aqui é colocada, já se pronunciou este STA no acórdão n.º 01177/06, datado de 18/04/2007, bem como o Tribunal Constitucional, entre outros, no acórdão n.º 108/03, datado de 19/02/2003.

Desde já afirmamos que discordamos do decidido pelo TAF de Braga.

Como já foi exaustivamente referido na sentença recorrida e nas alegações de recurso, os pais devem aos filhos o dever de assistência que compreende a obrigação de prestar alimentos, cfr. art. 1874º, n.º 2 do CC (todos os artigos sem referência expressa pertencem ao Código Civil).

E nos termos do disposto no artigo 1877º, os filhos estão sujeitos às responsabilidades parentais até à maioridade, competindo aos pais, na decorrência dessas responsabilidades, prover ao sustento dos filhos, cfr. artigo 1878º, n.º 1.

Sendo certo que, os pais só ficam desobrigados de prover ao sustento dos filhos e de assumir as despesas relativas à sua segurança, saúde e educação na medida em que os filhos estejam em condições de suportar, pelo produto do seu trabalho ou outros rendimentos, aqueles encargos, cfr. artigo 1879º, daí que, se no momento em que atingir a maioridade ou for emancipado o filho não houver completado a sua formação profissional, manter-se-á a obrigação a que se refere o artigo anterior na medida em que seja razoável exigir aos pais o seu cumprimento e pelo tempo normalmente requerido para que aquela formação se complete, cfr. artigo 1880º.

Sendo certo que todas estas responsabilidades são irrenunciáveis pelos pais, nos termos do disposto no artigo 1882º.

Daqui resulta, assim, que desde que o filho nasce, até que termina a sua formação académica/profissional, ou durante o tempo normalmente requerido para o efeito, os pais são obrigados a prestar-lhe alimentos, se ele próprio não tiver meios para se sustentar a si mesmo, alimentos estes, após a maioridade, que se não lhe forem prestados voluntariamente ele pode exigi-los judicialmente, cfr. artigos 1412º e ss. do Velho CPC.

Já vimos que no caso dos autos foi proferida sentença que se pronunciou sobre a obrigação de prestar alimentos por parte do impugnante, tendo-se fixado o montante mensal e as respectivas actualizações anuais. É certo que essa sentença foi proferida num momento em que os seus filhos ainda eram menores, mas a verdade é que na sentença nada se dispõe após a maioridade no tocante à prestação de alimentos, ou seja, não resulta da mesma que essa obrigação se deva manter ou se deva extinguir.

E o que resulta da lei, é que essa obrigação se mantém, até que os filhos completem a sua formação profissional e durante o tempo normalmente requerido para a mesma.

Não há notícia nos autos de que o impugnante alguma vez tenha recusado o pagamento de tal prestação de alimentos, pelo que, não havendo litígio quanto a essa questão, não haveria que recorrer ao expediente processual previsto nos artigos 1412º e ss. do VCPC e, portanto, face ao determinado na sentença que oportunamente regulou o exercício do poder paternal, que não impôs qualquer limite temporal para a prestação de alimentos, que não fossem, naturalmente, os limites e abrangência legalmente previstos, também não pode a AT recusar considerar os montantes pagos a esse título, no período durante o qual os filhos do impugnante ainda se encontravam em formação académica/profissional, uma vez que é o próprio artigo 1880º que, excepcionalmente, e a título temporário, prorroga tal responsabilidade parental para além da maioridade, mas nos mesmos termos em que deve ser cumprida durante a menoridade.

E, portanto, também a sentença homologatória do acordo do exercício do poder paternal, no segmento respeitante à definição e pagamento da pensão de alimentos aos filhos, deve ser interpretada, para efeitos deste artigo 56º do CIRS, como abrangendo também os alimentos prestados para além da maioridade e até ao términus da formação dos beneficiários.

Ora, não tendo as correcções das declarações que deram origem às liquidações impugnadas tido como fundamento da sua não aceitação, terem sido considerados irrazoáveis os concretos montantes pagos a título de pensão de alimentos, nem que tais montantes não tivessem correspondência com o anteriormente decidido por sentença quanto a alimentos, nem que não tivessem sido pagos durante aquele período necessário e indispensável à formação dos filhos a que se refere o artigo 1880º, mas antes a falta de título que justificasse tais montantes, e existindo esse título, como existe, não há dúvida que as liquidações impugnadas não se podem manter, bem como a sentença recorrida que manteve as liquidações impugnadas.

Pelo exposto, acordam os juízes desta Secção tributária do Supremo Tribunal Administrativo em:

-conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;

-julgar procedente a presente impugnação e, em consequência, anular as liquidações de IRS que vinham impugnadas.

Custas pela recorrida em 1ª instância e sem custas nestas instância.

D.N.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Juros Indemnizatórios. Erro nos Pressupostos.

Sumário:

I — O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, derivado da anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT.

II — A anulação de um acto de liquidação com o fundamento de que a AT não demonstrou a verificação dos pressupostos para o recurso à tributação por métodos indirec-

tos de que se socorreu (vício de violação de lei por erro nos pressupostos) é de considerar como erro imputável aos serviços, erro que, porque levou a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte e da qual terá resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido à luz das normas fiscais substantivas, justifica a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Processo n.º 841/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 77/2004 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, ao qual foi apensado o processo com o n.º 78/2004

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada "A……., Lda." (adiante Impugnante ou Recorrida) apresentou impugnação judicial no Tribunal Tributário de 1.ª instância de Viseu contra as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado dos anos de 1994 e 1995, pedindo a anulação daqueles actos e o reembolso do montante pago, acrescido de juros indemnizatórios.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgando procedente a impugnação judicial, anulou as liquidações impugnadas e condenou a Fazenda Pública nos peticionados juros indemnizatórios.

1.3 Inconformada com essa sentença, na parte relativa à condenação em juros indemnizatórios, a Fazenda Pública dela interpôs recurso nesse segmento e o recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«*A) Vem o presente recurso da sentença que julgou procedente por provada a presente impugnação e, em consequência, anulou as liquidações de IVA de 1994 e 1995, no valor global de € 16.143,01 e condenou a FP ao pagamento de Juros Indemnizatórios;*

*B) Está patente na decisão que: «*In casu a liquidação foi anulada devido a vício de lei por erro nos pressupostos no recurso a métodos indirectos e o direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação "houve erro imputável aos serviços", entendido este como "erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal", (Ac. STA de 24.02.2010, P. 022/10).

Logo, neste termos, a impugnante tem direito a juros indemnizatórios*».*

C) Contudo, a Fazenda Pública não pode conformar-se com tal decisão.

*D) Resulta do Capítulo V - Fundamentação Fáctico-jurídica que: «*Ora, a AT tinha que explicar as premissas que levaram a estas conclusões. A AT não explica porquê que concluiu daquela forma e não de outra. De facto, no Relatório não consta a fundamentação daquelas conclusões.*» (...) «*Nota-se assim, que o Relatório de Inspecção Tributária não se encontra devidamente fundamentado nem na fase da qualificação para aplicação dos métodos indirectos nem na fase da sua quantificação. A avaliação indirecta é a ultima ratio fisci e exige uma cuidada fundamentação quanto à opção pela sua utilização. Nota-se que o destinatário do acto não consegue entender as razões e o percurso lógico seguido pela entidade decisora, não podendo escrutinar o mesmo*»;*

E) In fine, a Mma Juiz conclui que a AT não logrou demonstrar os pressupostos do recurso à tributação indiciária, todavia, o citado capítulo apenas se debruça sobre o vício da falta de fundamentação dita substancial;

*F) Sendo pertinente lançar mão do Acórdão do TCA Sul de 11-06-2013, processo 06739/13 que aborda a dicotomia de fundamentação formal versus substancial referindo que: «*uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa*»;*

G) Na situação decidenda, é claro que o vício que resulta verificado na sentença é tão só a falta de fundamentação formal pois constata-se que a AT não explicou porque concluiu de determinada forma, não se debruçando a sentença sobre a realidade dos factos e a sua adequação aos motivos encontrados para a aplicação dos métodos indirectos;

H) Estabelece o art. 43.º, n.º 1 da LGT que são devidos Juros Indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;

I) São Doutrina (nomeadamente a posição de Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6 edição, Volume I – págs. 531 e 532) e Jurisprudência (vide Acórdãos do STA de 04-11-2009, processo n.º 0665/09 e de 10-04-2013, processo n.º 01215/12)

assentes que não se subsumem na expressão erro imputável aos serviços os vícios de forma e a incompetência pelo que a anulação de um acto de liquidação com base apenas em vício de forma por falta de fundamentação não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto tributário, logo não existe o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte, previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT;

J) Assim, embora a pretensão do contribuinte mereça provimento no que toca ao imposto, não se verifica o direito a juros indemnizatórios, padecendo, assim, a sentença recorrida de erro de julgamento.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida, por outra em que, após a análise do seu mérito, não se condene a FP a Juros Indemnizatórios, com as legais consequências».

1.5 A Recorrida não contra alegou.

1.6 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, que emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«*1. Questões a apreciar:*

- se, ao contrário do decidido, não ocorre erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto tributário, mas o de falta de fundamentação, ou outro;

- se não são devidos juros indemnizatórios, nos termos do previsto no art. 43.º n.º 1 da L.G.T..

2. Posição que se defende.

Na sentença recorrida veio a decidir-se ter existido erro sobre os pressupostos de direito, o que se afigura discutível.

Com efeito, ocorrendo a utilização de elementos sem cobertura legal, considera a doutrina que o vício em causa é o de violação de lei – neste sentido, Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, em L.G.T. Anotada e Comentada, 4. ed. 2012, p. 447.

No entanto, certo é que a anulação foi fundada em terem sido utilizados no relatório de inspecção elementos qualitativos e quantitativos, os quais se julgou terem sido indevidamente misturados, resultando, em face das normas ao tempo aplicáveis quanto à tributação por métodos indirectos, nomeadamente, constantes dos artigos 84.º n.º 1 do C.I.V.A. e 51.º n.º 1 e 52.º do C.I.R.C., falta de fundamentação.

Ora, vai defender-se a posição de que, tendo sido apreciadas ainda normas fiscais substantivas, era possível enquadrar a situação em "erro imputável aos serviços" conforme previsto no art. 43.º n.º 1 da L.G.T. e fazer uma avaliação antecipada da atribuição de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, em reparação dos direitos patrimoniais afectados pelas liquidações.

A jurisprudência tem-se pronunciado no sentido da sua atribuição, salvo se a anulação resultar dos vícios de falta de fundamentação e de incompetência – assim, nos acórdãos do S.T.A. de 1/1/08 no proc. 244/03, de 29/1/08 no proc. 622/08 e de 3/2/10 no proc. 1091/09, acessíveis em www.dgsi.pt para além dos acórdãos citados no recurso interposto.

E é entendimento doutrinal que o reconhecimento de juros indemnizatórios depende da existência de um vício substancial e não formal – assim, Jorge Lopes de Sousa, em C.P.P.T. Anotado e Comentado na 6.ª ed. 2011, Áreas Ed., vol. I, p. 531.».

1.7 Foi dada vista aos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a da saber se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errado julgamento na parte em que condenou a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios, o que exige que se indague se estão ou não verificados os requisitos para essa condenação ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), designadamente, se «*houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*», o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se as liquidações impugnadas foram anuladas com fundamento em «*erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal*» ou, pelo contrário, foram anulados com fundamento em vício de falta de fundamentação.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a boa decisão da causa considero provados os seguintes factos:

1. A Impugnante exerce a actividade de instalação de canalização e climatização. (doc. de fls. 65 e sgs., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo para todos os que infra se descrevem)

2. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 19870 de 08.09.1997, os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, procederam a uma acção de inspecção à Impugnante, relativa aos exercícios dos anos de 1994 e 1995. (doc. de fls. 65 e sgs.)

3. Da acção de inspecção referida em 2. resultou o Relatório de Exame à Escrita, do qual consta com interesse para a decisão, o seguinte: "(...)

13 – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

13.1 – DESCRIÇÃO DA ACTIVIDADE

A empresa ora objecto de análise, substituiu a B……., empresa esta que envolvia a mesma actividade e ocupava as mesmas instalações.

A B……., objecto de exame já concluído em 30/09/97, com base na falta de apresentação das declarações mod. 22 dos exercícios de 1993 a 1994, faltas estas supridas após o terminus do exame efectuado, contava como sócios. C……. e D……. A firma A……. além destes possui ainda os filhos do casal E……. e F…….

A actividade desenvolvida é de "instalação de canalização e Climatização".

A actividade que vinha desenvolvendo é de "Instalação de canalizações e sistemas de climatização", tanto de energias renováveis, caldeiras a lenha, como gás ou fuel.

A sede da empresa era na Rua ……. – ……. – Viseu.

(...)

14 – ELEMENTOS DA ESCRITA

14.1 – Tem Contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal? SIM X NÃO

14.2 Registos contabilísticos estão em dia? SIM X NÃO Até que data? 31/08/97

A actividade exercida possui duas componentes; o material aplicado e a respectiva mão-de-obra.

Nos exercícios de 1992; 93 e 94, os registos Contabilísticos, da firma por esta substituída permitiam através do lançamento das guias de remessa dos materiais para as diversas obras, uma análise quer individualizada quer global das margens brutas dos serviços prestados com aplicação do material.

Na nova empresa, não existem elementos que nos permitam a análise destes indicadores.

Os orçamentos exibidos, não descriminam o material a aplicar e as guias de remessa também não permitem.

Face ao citado e à presente actividade ser no todo, igual à exercida pela B……., quer em termos de pessoal, instalações e gerentes sugerem-se os indicadores por esta apresentados e aceites, abaixo discriminados

(...)

III. ANÁLISE CONTABILÍSTICO-FISCAL

(...)

2.2 SERVIÇOS PRESTADOS COM APLICAÇÃO MATERIAL

A contabilidade da A…….,, não permite discriminar as aplicações de material nas diversas obras. A contabilização e feita integralmente na conta "venda de mercadorias".

Nos exercícios de 1992/93/94, os elementos e informações disponibilizadas pela B……., permitiam, através do lançamento das guias de transporte dos materiais para as obras, uma imputação global dos mesmos, na rubrica "serviços prestados com aplicação de materiais". Nesta empresa foi criada a conta reflectida 93219, com base nas referidas guias de transporte para as obras, possibilitando a analise do C.E.V.C. dos consumos "ANEXO 1"

Assim, procedemos a uma análise comparativa dos valores relativos à firma B……., LDA. e A……., LDA. Os valores indicados para aquela serão os que foram considerados na determinação do respectivo resultado fiscal, dado não ter precedido à entrega dos competentes Doc. Mod 22

EXERCÍCIO	B…….			A…….	
	1992	1993	1994	1994	1995
S. Prestados	14.252.853$	24.945.523$	6.264.475$	27.737.586$	34.073.341$
CEVCS Prestados	8.001.891$	15.767.208$	3.508.553$	0	0
CEVE Global				21.132.874$	25.439.537$
LUCRO BRUTO	6.250 962$	9.178.315$	2.755.922$	6.604.712$	8.633.804$
MLB	78%	58%	78%	31%	33%

2.3 ANÁLISE DO C.E.V.C./VENDAS PRESTADAS

		B…….		A…….	
		1993	1994	1994	1995
1	E. INICIAL	4.382.034$	2.701.580$	0	5.317.411$
2	COMPRAS	22.187.451$	1.728.520$	27.737.586$	25.104.410$
3	SUB-TOTAL	26.569.485$	3.930.100$	27.737.586$	30.421.821$
4	E. FINAIS	2.701.580$	0	5.317.411$	4.982.284$
5	C.E.V.C.	23.867.905$	4.430.100$	21.132.874$	25.439.537$
6	C.E.V.C.S.Prest.	15.767.208$	3.508.553$	?	?

		B……..		A……..	
		1993	1994	1994	1995
7	C.E.V.C. Vendas	943.057$	1.169.600$	?	?
8	SOMA	16.710.265$	4.678.153$	?	?
9	Mercad. OMITIDA	+ 7.157.640$	- 248.053$	?	?
	S.P. Custo				

Conforme se constata, na B……. LDA, foram determinadas omissões em vendas e serviços prestados, para o ano de 1993, em montante igual ao CEVC de respectivamente de 7 157 640$ acrescido das respectivas margens dos sectores onde foram praticadas 78% para prestação de serviços e de 25%para Vendas.

3. CORRECÇÕES PROPOSTAS PARA O CONTRIBUINTE "A……", Lda.

Tendo presente os valores corrigidos na B……. Lda. e os declarados pela A……. Lda., constata-se uma divergência significativa mas MLC, apuradas assim:

		B……..		A……..	
		1993	1994	1994	1995
1	E. INICIAL	4.382.034$	2.701.580$	0	5.317.411$
2	COMPRAS	22.187.451$	1.728.520$	27.737.586$	25.104.410$
3	SUB TOTAL	26.569.485$	3.930.100$	27.737.586$	30.421.821$
4	E. FINAIS	2.701.580$	0	5.317.411$	4.982.284$
5	C.E.V.C.	23.867.905$	4.430.100$	21.132.874$	25.439.537$
6	V. NEGOCIOS	38.694.232$	7.726.475$	27.737.586$	34.073.341$
7	M.L.BRUTA	62%	74%	31%	33%

3.1 - CÁLCULO DO VOLUME DE NEGÓCIOS DA A……, LDA 1994/95

Face à impossibilidade de testar as Margens efectivamente obtidas, dada a inexistência de elementos com a imputação dos materiais aplicados às obras, somos de propor para os anos de 1992/93/94, na B……., Lda. Assim:

3.2 - VOLUME DE NEGÓCIOS PARA 1994

*C.E.V.C. – 21.132.874$ * 1,62 = 34.235.256$*

3.3 – VOLUME DE NEGÓCIOS PARA 1995

*C.E.V.C. – 25.439.537$ * 1,62 = 41.211.682$*

3.4 – CUSTOS 1994/95

Foi efectuado controle dos documentos existentes, não se detectando erros ou omissões formais, susceptíveis de correcções.

Todavia para manter uma rentabilidade fiscal aproximada nos dois exercícios em análise (+ - 18%), estimamos para 1994, custos de 1.505.569$.

4. – I.V.A.

4.1.1 - IVA NÃO LIQUIDADO NÃO ENTREGUE

O I.V.A. resultante da diferença entre as Vendas e S/Prestados, facturados, vai calcular-se, considerando as Omissões praticadas passíveis de I.V.A. à TAXA NORMAL, face à análise e conferência de caldeiras a lenha não revelar anomalias PONTO 3.6 Existências, não revelar OMISSÕES, nas caldeiras ou recuperados a Lenha.

	1994	1995
V. NEGÓCIOS CORRIGIDOS	34.235.256$	41.211.682$
V. NEGÓCIOS DECLARADOS	27.737.586$	34.073.341$
DIFERENÇA	6.497.670$	7.138.341$

4.1.2 – CÁLCULO DO IMPOSTO

*1994 – Volume de negócios omitidos 6.497.670$ * 16% = 1.039.627$*

*1995 - Volume de negócios omitidos 7.138.341$ * 17% = 1.213.580$*

4.1.3 – DISTRIBUIÇÃO TRIMESTRAL

Imposto não terá sido liquidado nem entregue regularmente ao longo do ano pelo que iremos distribui-lo uniformemente pelos respectivos trimestres.

1994		*1995*	
1.º TRIMESTRE	*259.906$*	*1.º TRIMESTRE*	*303.395$*
2.º TRIMESTRE	*259.907$*	*2.º TRIMESTRE*	*303.395$*
3.º TRIMESTRE	*259.906$*	*3.º TRIMESTRE*	*303.395$*
4.º TRIMESTRE	*259.908$*	*4.º TRIMESTRE*	*303.395$*
TOTAL	*1.039.627$*	*TOTAL*	*1.213.580$*

(...)

VI - CONCLUSÕES

Face ao exposto, conclui-se que os registos contabilísticos e a DM. 22 não traduzem os resultados efectivamente obtidos, nomeadamente porque;

a) A contabilidade não especifica claramente as operações efectuadas.

b) Os resultados fiscais declarados, são diminutos e não compatíveis com o volume e características da actividade exercida;

c) Os testes e cálculos efectuados, conduzem à determinação de valores significativamente superiores aos declarados.

VII – PROPOSTAS

Face ao exposto e às inexactidões encontradas, verifica-se que os elementos de escrita não traduzem a verdadeira situação patrimonial do contribuinte nem os resultados efectivamente obtidos, pelo que, dada a impossibilidade de se proceder ao seu apuramento de uma forma clara inequívoca, propõe-se que o mesmo se faça com recurso a métodos indiciários, conforme preceitua o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, sendo o resultado fiscal, apurado nos termos da alínea a) do art. 52.º do mesmo Código. Assim, serão efectuadas as seguintes correcções aos exercícios de 1994/ 95.

(...)» (Doc. de fls. 65).

4. A Impugnante apresentou pedido de revisão da matéria tributável, tendo decorrido a reunião da Comissão de Revisão no dia 20.05.1998, constituída pelo vogal da AT, pelo vogal da Impugnante e pelo perito, para cuja acta n.º 55 se remete por uma questão de brevidade. (Doc. de fls. 46 e sgs.)

5. No âmbito do pedido de revisão da matéria tributável foi proferida no dia 20.05.1998, decisão pelo Presidente da Comissão, para a qual se remete por uma questão de brevidade. (Doc. de fls. 45)

6. A presente Impugnação foi apresentada no Serviço de Finanças de Viseu - 2 no dia 22.02.1999».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Contribuinte deduziu impugnação judicial contra as liquidações adicionais de IVA que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 1994 e 1995, invocando diversos fundamentos. No entanto, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu considerou substanciados apenas alguns, os quais, mediante a aplicação do critério da prioridade da apreciação dos vícios cuja procedência determine mais estável ou mais eficaz tutela dos interesses ofendidos [alínea a) do n.º 2 do art. 124.º do CPPT], entendeu conhecer pela seguinte ordem: *(i)* violação de lei por erro nos pressupostos de facto no recurso aos métodos indiciários, *(ii)* erro na quantificação da matéria colectável, *(iii)* falta de fundamentação e *(iv)* preterição de outras formalidades legais.

De seguida, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, após diversos considerandos em torno da tributação por métodos indirectos e da actuação da AT no caso *sub judice*, concluiu que «*a AT não logrou demonstrar os pressupostos do recurso à tributação indirecta ou por presunções*», motivo por que considerou que a impugnação judicial deveria proceder e que ficava prejudicado o conhecimento das demais questões.

Entendeu ainda condenar a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios, a coberto do disposto no art. 43.º da LGT, como peticionado, uma vez que «*a liquidação foi anulada devido a vício de lei por erro nos pressupostos no recurso aos métodos indirectos*».

A única questão que é suscitada nos presentes autos prende-se com a condenação no pagamento de juros indemnizatórios, pois a Fazenda Pública limitou o recurso a esse segmento da sentença [cfr. os arts. 635.º, n.º 2, e 639.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, e o art. 2.º, alínea e), do CPPT].

Sustenta a Recorrente, em síntese, que a liquidação foi anulada com fundamento «*em falta de fundamentação formal*», o qual não permite a condenação em juros indemnizatórios ao abrigo do disposto no art. 43.º da LGT, pois «[s]*ão doutrina* […] *e jurisprudência assentes que não se subsumem na expressão erro imputável aos serviços os vícios de forma e a incompetência, pelo que a anulação de um acto de liquidação com base apenas em vício de forma por falta de fundamentação não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto tributário*».

Cumpre, pois, apreciar e decidir se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento quando condenou a Fazenda Pública ao pagamento de juros indemnizatórios, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se o fundamento por que foram anuladas as liquidações impugnadas pode

ser qualificado como *erro* tal como previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, susceptível de determinar a constituição de obrigação de juros indemnizatórios ao abrigo daquela disposição legal.

2.2.2 DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*».

Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 43.º da LGT.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] *utilização da expressão «*erro*» e não «*vício*» ou «*ilegalidade*» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o* erro sobre os pressupostos de facto *e o* erro sobre os pressupostos de direito*.*

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

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

*Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «*erro*» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios*» ([1]).

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «*não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.*

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

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

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas. Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, consequentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

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

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

Assim, compreende-se que a LGT, em sintonia com a doutrina tradicional, nos casos em que há uma anulação de um acto administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, atribua uma indemnização baseada em presunção de danos (no caso sob

a forma de juros) e não faça idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação» ([2]).

De acordo com a doutrina exposta, é jurisprudência consolidada nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que, quando o acto de liquidação objecto de impugnação é anulado apenas por vício de forma, não há suporte, ao abrigo do disposto no art. 43.º da LGT, para a atribuição de juros indemnizatórios ao impugnante ([3]).

Dito isto, cumpre agora verificar se a sentença incorreu em erro de julgamento na parte em que condenou a Recorrente no pagamento de juros indemnizatórios, o que, de acordo com o que deixámos exposto, passa por saber se o fundamento que determinou a anulação das liquidações impugnadas pode, ou não, ser qualificado como erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito. Vejamos:

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu condenou a AT no pagamento de juros indemnizatórios com o fundamento de que «*a liquidação foi anulada devido a vício por erro nos pressupostos no recurso aos métodos indirectos*». A ser assim, justificar-se-á aquela condenação.

No entanto, a Recorrente sustenta que o vício por que foram anuladas as liquidações não foi o erro sobre os pressupostos, mas antes «*a falta de fundamentação formal*», pois na sentença (que nessa parte não vem posta em causa) considerou-se «*que a AT não explicou porque concluiu de determinada forma, não se debruçando a sentença sobre a realidade dos factos e a sua adequação aos motivos encontrados para a aplicação dos métodos indirectos*».

Assim, cumpre indagar qual o fundamento que determinou a anulação das liquidações e se o mesmo pode ser qualificado como erro sobre os pressupostos de facto ou de direito, sendo certo que para esse efeito não é determinante a qualificação que foi efectuada pela Juíza do Tribunal *a quo*, mas antes a resposta que for dada sobre a natureza do vício.

Compulsada a sentença, verificamos que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu considerou que a AT não logrou demonstrar que estavam verificados os pressupostos para o recurso à tributação por métodos indirectos. Na verdade, sob a epígrafe "*ERRO NOS PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DOS MÉTODOS INDIRECTOS – ERRO NA QUANTIFICAÇÃO – FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO (substancial)*", a sentença, após tecer diversos considerandos em torno da tributação por métodos indirectos, considerou que «*a AT misturou a qualificação, ou seja, a aferição da existência ou não dos pressupostos do recurso à tributação por métodos indirectos, com a quantificação, ou seja, a aplicação dos critérios para apurar o lucro tributável*», sendo que a AT não afastou a presunção de veracidade da contabilidade da Impugnante, não logrando demonstrar a impossibilidade da comprovação directa e exacta da matéria colectável.

Ou seja, afigura-se-nos inequívoco que a Juíza do Tribunal *a quo* considerou que não estavam verificados os pressupostos para o recurso à tributação por métodos indirectos. O que significa que a decisão foi proferida com fundamento no vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito (por errada interpretação e aplicação das normas que autorizam a tributação por métodos indirectos), que determinou a anulação dos actos tributários impugnados.

É certo que a sentença também discorreu profusamente sobre a fundamentação dos actos tributários em geral e da decisão de recurso aos métodos indirectos em particular, mas, seguramente, não foi com fundamento no vício de forma por falta de fundamentação que se decidiu pela ilegalidade dos actos impugnados.

Antes do mais, cumpre ter presente que uma coisa é saber se a AT deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto ([4]); outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa. Distinguindo a dimensão formal e a dimensão substancial do dever de fundamentação, VIEIRA DE ANDRADE diz que a diferença está «*em que o dever formal se cumpre pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis; enquanto a fundamentação material exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo*» ([5]).

O mesmo Autor salienta que por vezes esta distinção não é fácil mas, a nosso ver, não é esse o caso: não há dúvida de que a Contribuinte ficou a conhecer os motivos por que a AT entendeu recorrer aos métodos indirectos. Coisa diferente é a sua discordância quanto à verificação dos pressupostos para o recurso a esses métodos na sua tributação, mas aqui estamos já no âmbito do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e/ou de direito.

Ora, a nosso ver, é inquestionável que a sentença considerou verificado o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, na medida em que considerou que a AT partiu para a tributação por métodos indirectos sem demonstrar previamente a verificação dos pressupostos de que a lei faz depender essa possibilidade, designadamente quais os motivos por que estava impossibilitada de comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável da contribuinte ora Impugnante.

Como resulta de tudo o que deixámos dito, a sentença deu como verificado o erro de direito imputável aos serviços, erro que levou a uma ilegal definição da relação jurídica tributária da Contribuinte e da qual terá resultado o pagamento por esta de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido à luz das normas fiscais substantivas, a justificar a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios. Não merece, pois, censura a sentença na parte em que proferiu essa condenação, motivo por que o recurso não pode ser provido.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, derivado da anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT.

II - A anulação de um acto de liquidação com o fundamento de que a AT não demonstrou a verificação dos pressupostos para o recurso à tributação por métodos indirectos de que se socorreu (vício de violação de lei por erro nos pressupostos) é de considerar como erro imputável aos serviços, erro que, porque levou a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte e da qual terá resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido à luz das normas fiscais substantivas, justifica a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Ana Paula Lobo — Casimiro Gonçalves.*

([1]) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação *5* ao art. 61.º, pág. 531.

([2]) *Idem*, págs. 531/532.

([3]) *Vide*, entre outros, por mais recentes e com indicação de outra jurisprudência, os seguintes acórdãos:

- *de 8 de Junho de 2011, proferido no processo com o n.º 876/09, publicado no Apêndice ao Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32220.pdf), págs. 1021 a 1026, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9ad99a76899aa47d802578b100323dcf?OpenDocument;

- de 7 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 416/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32230.pdf), págs. 1422 a 1425, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e8b010bf6839a02c8025791000500874?OpenDocument;

- de 30 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 410/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Outubro de 2013 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf), págs. 1650 a 1657, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/efa02eac2d99b1a780257a17004629a6?OpenDocument;

- de 10 de Abril de 2013, proferido no processo n.º 1215/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Abril de 2014 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf), págs. 1455 a 1460, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/69b758c61efa348780257b5700568468?OpenDocument;

- de 22 de Maio de 2013, proferido no processo n.º 245/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Abril de 2014 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf), págs. 2221 a 2227, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6fbd86ab28d83e6580257b82003984a0?OpenDocument.

([4]) *Como salienta VIEIRA DE ANDRADE, sem prejuízo de a exigência de fundamentação formal não se bastar com «uma qualquer declaração do agente sobre os fundamentos do acto*», nem de ser «*a ausência total de menção dos fundamentos a única modalidade de vício de forma por incumprimento desse dever*», pois «[o] *conteúdo da declaração fundamentadora não pode ser o de um qualquer enunciado, há-de consistir num discurso aparentemente capaz de fundar uma decisão administrativa*» (*O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, Almedina, 1991, pág. 231).

([5]) *Ob. e loc. cit*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Impugnação do acto de liquidação. Indeferimento liminar. Erro na forma de processo. Acto judicial de gestão inicial do processo.

Sumário:

Sendo o processo de impugnação um processo que, por determinação legal, é apresentado ao juiz para despacho liminar – artº 110º, n.º 1 do Código de Procedimento

e Processo Tributário – verificando-se que ocorre, de forma evidente, a excepção dilatória de erro na forma de processo, e sendo impossível a conversão do processo no processo adequado aos pedidos formulados, impõe-se o indeferimento liminar da petição inicial como acto judicial de gestão inicial do processo – artº 590º do Código de Processo Civil, aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Processo n.º 990/14-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra de 12 de Maio de 2014 - Indeferiu, liminarmente, a petição.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, impugnante, **veio interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada,** proferida no processo n.º 334/14.7BECBR tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. O Recorrente vem interpor da Sentença de fls., proferida pelo douto Tribunal a quo, que rejeitou liminarmente a impugnação por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do artigo 99º, CPPT e a convolação da impugnação em oposição à execução não ser possível, não podendo conformar-se com tal Decisão.
2. O Recorrente foi citado como executado no processo de reversão fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, estando, na citação, expressa a possibilidade do Recorrente "… apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artigo 99º e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º", todos do CPPT.
3. Os fundamentos indicados no artigo 99º, CPPT, não são taxativos, dizendo-se que constitui "fundamento de impugnação qualquer ilegalidade designadamente: …".
4. Além das ilegalidades constantes das várias alíneas do referido artigo, outras podem verificar-se e constituir fundamento de impugnação judicial, como são, certamente, as invocadas no requerimento inicial.
5. Desde logo, atendendo ao invocado no requerimento inicial de Impugnação Judicial, onde o Recorrente alega que a notificação para o exercício do direito de audição se encontra amputada dos pressupostos fáctico-jurídicos da liquidação, o que gera a nulidade da citação, e que, na Defesa apresentada, apresentou factos novos e arrolou prova testemunhal e que a Administração Tributária não apreciou tais factos e não inquiriu as testemunhas arroladas, o que também gera nulidade por violação do princípio do contraditório, extrai-se que a Administração Tributária não fundamentou a sua Decisão, correspondendo tais fundamentos invocados pelo Recorrente a ausência ou vício de fundamentação legalmente exigida (cfr. alínea c), artigo 99º, CPPT).

SEM PRESCINDIR,

6. A citação expressamente permite a possibilidade ou dá a opção ao Impugnante, ora Recorrente, de escolher por entre os aí referidos meios processuais, a forma para reagir ao processo de reversão fiscal.
7. Nos termos do artigo 36º, n.º 2, CPPT "as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado…", daí decorrendo que tal indicação deve ser correcta e que, caso o não seja, o erro daí decorrente não pode prejudicar o contribuinte, pois se foi dada a opção ao contribuinte, ao mesmo deve ser dada a consequente liberdade de escolha.
8. Conforme consta do douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/04/09, proferido no recurso n.º 1108/08, "(…) sendo a lei que faculta ao contribuinte este meio de defesa, não pode a administração tributária pretender coarctar aos contribuintes as garantias que a lei lhes confere, impondo-lhes uma via única de reacção quando a via oferecida pelo legislador é dual", pelo que não pode impor-se ao Impugnante, ora Recorrente, determinada forma de reacção, quando as vias oferecidas quer pelo legislador, quer pela Administração Tributária, são várias, como consta da citação.
9. A Jurisprudência tem vindo a adoptar o entendimento de que os interessados não devem ser prejudicados por erros das entidades oficiais competentes — neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 05/05/87, 24/10/96 e 31/05/05, proferidos nos recursos nºs 23.205, 39.578 e 46.544, respectivamente.
10. Atento o teor do n.º 3 do artigo 193º, do CPC (O erro na qualificação do meio processual utilizado pela parte é corrigido oficiosamente pelo juiz, determinando que se sigam os termos processuais adequados), rejeitado aquele processo de impugnação judicial, rejeição com a qual não se concorda, deveria ter-se observado a convolação do processo.

11. A Sentença proferida pelo douto Tribunal a quo violou o disposto nos artigos 99º, CPPT e 193º, n.º 3, CPC.

Requereu que seja dado provimento ao presente recurso, com base no supra alegado e, em consequência, ser admitida a impugnação judicial deduzida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Os pedidos formulados:

1. declaração de nulidade do despacho de reversão

2. e declaração de não verificação dos pressupostos legais da reversão, com as consequências legais, não se enquadram em nenhuma das alíneas do artº 204º do CPPT.

Tais pedidos seriam compatíveis com o processo de oposição judicial à execução fiscal que o recorrente teria que ter instaurado no prazo de 30 dias contados a partir da data da sua citação – artigo 203.º n.º 1, a) do CPPT, prazo que se mostrava, há muito, esgotado quando instaurou o processo de impugnação do acto de liquidação, em 19 de Março de 2014.

O recorrente não pretende discutir a legalidade do acto de liquidação mas, num prazo mais longo que o legal, reagir contra a execução fiscal.

O recorrente foi citado, em 19 de Dezembro de 2013, para no prazo de 30 dias a contar da citação, pagar a quantia exequenda de 145 958,73€, requerer o pagamento em prestações ou dação em pagamento ou deduzir oposição judicial com base nos fundamentos enunciados no artigo 204.º do CPPT, sendo, também, informado de poder apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º e prazos estabelecidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT. Não se vê como pode ele invocar uma situação de erro criada pela AT, quando esta lhe deu toda a informação necessária para que face, aos artigos em causa, utilizasse os meios próprios para formular cada um dos pedidos.

Verificado o erro na forma de processo, impõe o artº 98º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário a convolação na forma de processo adequada, nos termos da lei, a significar que esta convolação não serve para suprir todos os erros e omissões do contribuinte, dando-lhe uma segunda oportunidade para praticar os actos que poderiam vir a acautelar os seus interesses, depois de esgotado o prazo legal fixado para que o pudesse ter efectuado, mas tão só obter uma decisão de mérito relativamente a pretensões atempadamente formuladas, mas seguindo uma errada forma de processo. O impugnante/recorrente teve a oportunidade de se opor ao prosseguimento da execução fiscal e não o fez.

Estamos, pois, reconduzidos ao erro na forma de processo, por o oponente ter lançado mão do processo errado para fazer actuar a sua pretensão em juízo.

O erro na forma de processo, constitui excepção dilatória que determinará a anulação de todo o processo, e a absolvição do réu da instância, nos casos em que a própria petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, como aqui ocorre, por estar esgotado o prazo para oposição, em conformidade com o disposto nos artºs 199º, n.º 1; 288º, n.º 1, alínea b); 493º, n.º 2, e 494º, alínea b), todos do Código de Processo Civil, ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Citado que foi para a execução pode, também deduzir oposição à execução fiscal contra si revertida.

Não lhe confere a lei a faculdade de escolher a seu belo prazer um ou outro processo para obter a extinção da execução ou a anulação do acto de liquidação, ainda que tenha direito de formular, em processo próprio, cada uma dessas pretensões. A lei pretende que ele possa exercer os mesmos direitos que, em abstracto, poderia ter exercido, ou exerceu, o devedor originário quanto ao acto de liquidação, o que fará no processo de impugnação. Sendo que também, no processo de oposição à execução poderá suscitar as questões que foram ou poderiam ter sido suscitadas pelo executado contra o pedido executivo a par daquelas que respeitem exclusivamente à reversão da execução que lhe são próprias.

A palavra ilegalidade, nas alegações do recorrente parece uma palavra «mágica» susceptível de se encaixar indiferentemente em qualquer dos processos – impugnação e oposição –. Mas se o que está em causa é a ilegalidade do despacho de reversão, naturalmente que ela não pode ser discutida num processo como o de impugnação que visa apurar da legalidade do acto tributário que nada tem a ver com a execução que ocorre temporal e logicamente muito posteriormente à formação do acto tributário.

O artigo 97º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, define que "a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo", à semelhança do estatuído no artigo 2º, n.º 2, do Código de Processo Civil: "a todo o direito (…) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo" a indicar que a cada direito corresponde uma só acção.

O artº 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é taxativo, mas reporta-se a qualquer ilegalidade atinente ao acto de liquidação e não qualquer ilegalidade que possa ocorrer no processo de execução fiscal. Para as ilegalidades geradas no processo de execução fiscal, como ocorre com a legalidade do acto de reversão, será meio processual adequado o processo de oposição à execução fiscal, enquanto que as irregularidades de que padeça a citação para a execução fiscal poderão ser alvo de reclamação no próprio processo de execução.

Quando o pedido formulado nada tem a ver com a legalidade ou existência do acto tributário, estar-se-á perante um erro na forma de processo, devendo efectuar-se a convolação da petição de impugnação judicial em petição de oposição à execução fiscal (arts. 97.º, n.º 3, da LGT e 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e Processo Tributário), sempre que, o processo instaurado segundo a forma processual errada comporte as virtualidades necessárias a poder prosseguir sob a forma processual adequada, nomeadamente, se foi instaurado antes de esgotado o prazo legalmente estabelecido para do processo adequado.

Assim, o processo de impugnação judicial não é o meio processual adequado para ver reconhecidos fundamentos de ilegalidade do despacho que ordena a reversão, pois o meio próprio para este reconhecimento é a oposição à execução fiscal, como se constata pelos fundamentos do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O erro na forma de processo, – artº 193º do Código de Processo Civil aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida por lei.

Na presente situação, como já analisamos, é impossível a conversão deste processo no processo adequado aos pedidos formulados.

Tendo em conta o que ficou dito verifica-se que, a anulação dos actos que não possam ser aproveitados na realidade só pode conduzir ao indeferimento liminar da petição inicial porque nos deparamos com um erro na forma do processo que é insanável, através da convolação.

Sendo o processo de impugnação um processo em que, por determinação legal é apresentado ao juiz para despacho liminar – artº 110º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário – e, verificando-se que ocorre na presente situação, de forma evidente, a excepção dilatória de erro na forma de processo, impõe-se o indeferimento liminar da petição inicial como acto judicial de gestão inicial do processo – artº 590º do Código de Processo Civil, aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nenhuma censura merece, pois, a sentença recorrida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Reposição de remuneração. Ilegalidade em abstracto. Oposição à execução. Convolação.

Sumário:

I — O regime de conhecimento oficioso da prescrição previsto no artigo 175.º do CPPT não se estende às dívidas reguladas substantivamente pelo direito civil que excepcionalmente, podem ser cobradas através de processo de execução fiscal.

II — Os fundamentos de oposição à execução fiscal são apenas os indicados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT e a ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda apenas constitui fundamento de oposição à execução fiscal quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

Processo n.º 1001/13-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 3298200501011405, contra si instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa-5.

1.2. Termina com a formulação das conclusões seguintes:

A. O presente recurso vem interposto contra a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, nos autos de oposição à execução n.º 1410/05.2BELSB, a qual julgou improcedente a oposição apresentada pelo Recorrente no processo de execução fiscal n.º 3298200501011405;

B. A dívida em crise já se encontra prescrita, não podendo mais ser, por esse motivo, exigida ao ora Recorrente, sendo que a prescrição constitui uma questão de conhecimento oficioso, tal como se encontra previsto, desde logo, no artigo 175.º do CPPT, o que significa que este Tribunal é competente, em resultado dessa circunstância, para conhecer e declarar a prescrição da presente dívida;

C. Tendo a presente dívida origem numa guia de reposição de um vencimento referente ao mês de Outubro de 2001, à qual é aplicável o prazo de cinco anos previsto no artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 155/92, pelo que tal prazo teve-se por verificado em Outubro de 2006;

D. A tal conclusão nem sequer poderá obstar a eventual ocorrência de qualquer causa de suspensão ou interrupção do prazo prescricional, na medida em que o único facto susceptível, em face das normas vigentes à data dos factos, de originar uma alteração no normal decurso daquele prazo – neste caso, a interrupção – seria a citação do Recorrente, em 24 de Março de 2005, para o processo de execução fiscal em crise;

E. Ora, quer em face do disposto no n.º 2, do artigo 49.º, da LGT, quer da factualidade e tramitação processual dos autos de execução fiscal e do próprio processo de oposição, é evidente que a dívida em causa já prescreveu e terá que ser anulada com esse fundamento;

F. O ora Recorrente nunca (não) foi notificado de qualquer acto administrativo, emanado da entidade que procedeu à liquidação dos montantes que viriam a ser objecto de cobrança coerciva, informando-o da existência dos alegados montantes em dívida, da sua quantificação, bem como da intenção de proceder à referida liquidação/cobrança, não tendo a sentença recorrida daí retirado as devidas consequências;

G. Ao contrário do entendimento vertido na sentença recorrida, apenas a existência e a válida notificação ao Recorrente de um acto administrativo da autoria da FAUTL, o qual legitimasse o pedido de restituição do vencimento pago, identificasse o seu autor, os seus fundamentos e o respectivo montante, se afiguraria susceptível de constituir a eventual obrigação de pagamento na esfera jurídica do Recorrente;

H. Só tal acto legitimaria, por outro lado, o direito da FAUTL a proceder à liquidação dos montantes que houvessem sido indevidamente pagos e que, no caso concreto, originaram a formação de uma dívida que se encontra a ser cobrada coercivamente através de um processo de execução fiscal;

I. Precisamente pelo facto de constituírem pressuposto essencial da formação de uma determinada obrigação/dívida – tenha a mesma natureza tributária ou não –, os actos administrativos encontram-se sujeitos a regras específicas e muito rigorosas, nomeadamente, quanto à sua forma – nos termos do disposto no artigo 122º do CPA – e quanto ao seu objecto e conteúdo – vide artigo 123.º do CPA;

J. Só um acto administrativo — de rectificação do vencimento pago ao Recorrente com referência ao mês de Outubro de 2011 –, que respeite todos os requisitos legalmente fixados nos artigos 120.º e seguintes do CPA, pode revogar outro acto administrativo – o próprio acto de processamento daquele vencimento;

K. Ao assim não ter entendido, considerando desnecessário o acto administrativo de revogação do acto de processamento do vencimento, incorreu a sentença sub judice na violação do disposto nos artigos 120.º, 122.º, 123.º e 155.º, do CPA e deve, com esse fundamento, ser anulada e, em consequência, extinto o processo de execução fiscal em crise;

L. A sentença recorrida enferma, igualmente, de um manifesto erro de julgamento, consubstanciado no facto de a dívida em causa não poder ser exigida ao Recorrente, em resultado da disciplina legal imposta nos artigos 120.º e seguintes do CPA, nomeadamente, no que se refere às regras de revogação dos actos administrativos;

M. O Tribunal Recorrido parece ter assimilado, como se apenas de uma se tratasse, duas realidades fácticas que coexistem nesta situação, mas que são juridicamente distintas: por um lado, o acto administrativo de concessão da licença sem vencimento e, por outro lado, o acto administrativo de processamento do vencimento devido pela passagem do Recorrente a essa situação estatutária;

N. Trata-se, efectivamente, de actos administrativos que, embora se complementem, não podem ser considerados como um acto único: o pagamento do vencimento devido pela passagem à situação de licença sem vencimento pressupõe a existência de um acto prévio – de concessão da licença – mas não se confunde, nem pode confundir, com este último:

O. Mas sucede que no caso vertente nem sequer o são, pois ambos se consolidaram na ordem jurídica.

P. Decorre do disposto no n.º 1, do artigo 141.º, do CPA, que os actos administrativos que sejam inválidos apenas podem ser revogados, com esse fundamento, dentro do prazo de recurso contencioso, dispondo o no anterior artigo 28.º da LPTA, bem como os artigos 46º e 58.º do CPTA, que o prazo de revogação em causa é de 1 ano a contar da prática do acto;

Q. Significa isto que, no caso de o mesmo não ser expressamente revogado em tal prazo, o eventual vício de que o acto padeça sana-se, consolidando-se o direito na esfera jurídica do seu beneficiário, como sucedeu no caso vertente, quanto ao acto administrativo, autónomo, de processamento e pagamento do vencimento do mês de Outubro de 2001;

R. O erro de julgamento em que incorre o Tribunal Recorrido consiste desde logo no entendimento de que, nesta situação, apenas foi produzido um acto administrativo – de concessão da licença sem vencimento – do qual o pagamento do respectivo vencimento é indissociável, enquanto acto administrativo;

S. Atendendo a que já não se encontra na disposição e na esfera jurídica da entidade que praticou tal acto o direito de proceder à sua revogação, a mesma não terá, por conseguinte, o direito de exigir qualquer pagamento que se fundamente na revogação desse mesmo acto, uma vez que o mesmo já se consolidou na ordem jurídica;

T. Ao sancionar entendimento diverso, incorreu a sentença recorrida em manifesta violação do disposto nos mencionados artigos 141.º do CPA e 28.º da LPTA, devendo ser anulada com esse fundamento e, em consequência, a dívida exequenda e os presentes autos de execução;

U. Ao sancionar o entendimento de que a situação vertente não exigia, em face das normas legais vigentes e acima invocadas, a notificação ao Recorrente do acto administrativo que originou a rectificação do vencimento que lhe foi pago, com referência ao mês de Outubro de 2001, a sentença recorrida incorreu na violação do princípio ínsito no n.º 3, do artigo 268.º, da CRP, pois o mesmo determina expressamente que os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e que carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos;

V. Por fim, a exigibilidade dos montantes em causa, e uma vez mais a sentença de que ora se recorre, viola igualmente o princípio constitucional da Segurança Jurídica e da Protecção da Confiança, ínsito no artigo 2.º da CRP, porquanto o Recorrente sempre confiou que haviam sido liquidadas todas as importâncias a que tinha direito, por efeitos da concessão da licença sem vencimento, porquanto, até 23 de Julho de 2004, nada lhe havia sido comunicado quanto ao eventual erro no processamento do seu vencimento;

W. Isto é, depositava toda a confiança no ordenamento jurídico e no respeito pelas expectativas legítimas adquiridas, assim como, a confiança de que os próprios direitos da FAUTL se encontravam assegurados;

X. O aludido princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança não pode, neste caso em particular, deixar de ser apreciado à luz das próprias normas que definem o regime de revogação e validade dos actos administrativos, na medida em que o Recorrente só confiou que lhe haviam sido pagas as quantias a que tinha direito – e não quaisquer outras – porque a própria entidade pagadora nada fez ou lhe comunicou, durante mais de 3 anos, quanto a esta situação, deixando que a mesma se consolidasse;

Y. A alegação do Tribunal Recorrido – de que o Recorrente bem sabia qual a natureza dos montantes em causa, porquanto a mesma lhe foi transmitida após a comunicação efectuada pelo Presidente do Conselho Directivo da Faculdade, através de despacho de 7 de Setembro de 2004 – não pode proceder, na medida em que tal comunicação apenas foi efectuada na sequência de um requerimento apresentado pelo próprio Recorrente, já após a notificação para o pagamento da quantia em causa, constituindo inaceitável fundamentação *a posteriori* da liquidação da dívida, a qual é legalmente inadmissível;

Z. Pelo que, em suma, não pode a sentença recorrida deixar de ser anulada, também com fundamento na violação dos princípios da segurança jurídica e da confiança, ínsitos no artigo 2.º, da CRP e, consequentemente, extinto o processo de execução fiscal em causa e a dívida exequenda.

Termina pedindo que o recurso seja julgado procedente, devendo revogar-se a sentença recorrida e, em consequência, ser anulada a dívida exequenda e o presente processo executivo, com as demais consequências legais.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido dirigido ao Tribunal Central Administrativo Sul, o Mmo. Juiz do Tribunal *a quo* considerou, conforme o despacho de fls. 173-174, que o mesmo recurso devia subir ao Supremo Tribunal Administrativo, por apenas estarem invocadas questões de direito.

1.5. Subidos os autos, o MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Afigura-se haver questão prévia de que cumpre, antes de mais, conhecer, relacionada ainda com a competência do Tribunal, na decorrência do meio que devia ter sido empregue para atacar o acto de reposição de vencimentos que, aliás, o recorrente invoca não ter sido formalmente praticado, mas a que imputa vícios do respectivo procedimento.

Sendo para tal adequada a acção administrativa especial, nos termos conjugados dos arts. 97º n.º 2 e 191º do C.P.T.A., será competente para a sua apreciação o tribunal administrativo e não o tributário, parecendo com esse fundamento ser de revogar o decidido – cfr. ac. do S.T.A. de 11-2-09, proc. 0924/08, em www.dgsi.pt.»

1.6. Notificadas as partes da questão prévia suscitada pelo MP, só o recorrente veio pronunciar-se, alegando que «(…) deverá ser julgado improcedente o que vem alegado pelo Digno Magistrado do Ministério Público, no seu parecer, não sendo conhecida a questão prévia por si suscitada, com fundamento na sua extemporaneidade, seguindo o presente recurso os seus trâmites normais, com as demais consequências legais.».

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1. O Opoente, A……., atualmente Professor Associado de nomeação definitiva do quadro docente da Faculdade de Arquitetura da Universidade Técnica de Lisboa, requereu à Comissão de Gestão da sua Faculdade, a 1 de setembro de 2001, lhe fosse concedida licença sem vencimento de longa duração, o que lhe foi deferido por despacho da Presidente daquela Comissão, emitido sob competência delegada, de 1 de outubro de 2001, com efeitos reportados a esta data e pelo período de dez anos.

2. Nessa sequência, perante a suspensão a seu pedido do contrato de que é titular, como consequência da concessão da referida licença, ao Opoente foram pagos os proporcionais de férias e subsídios a que tinha direito em função do período de 2001 em que efetivamente estivera em funções – incluindo assim o vencimento correspondente ao mês de setembro de 2001.

3. Todavia, ser-lhe-ia pago, também, o vencimento correspondente ao mês de outubro de 2001, na importância líquida de € 1.679,78, correspondente a um vencimento bruto de € 2.586,07.

4. Quando se aperceberam do facto descrito no ponto anterior conjugado com os referidos nos pontos 1.-2., os Serviços da Faculdade que haviam processado o vencimento de outubro de 2001 elaboraram, em 14 de junho de 2004, uma guia para reposição de todo o seu valor, incluindo, para além do líquido, o de todos os descontos e retenções de que fora objeto, no referido total de € 2.586,07.

5. Entregue ao Opoente tal guia de reposição em 23 de julho de 2004, através dos Serviços de Finanças de Lisboa 5, para que procedesse ao pagamento do seu valor em trinta dias, expôs em 24 de agosto de 2004, mas ao Presidente do Conselho Diretivo da Faculdade, petição em que imputando aos Serviços Administrativos da Faculdade eventual erro nos pagamentos que lhe haviam sido feitos, supondo erro neles houvesse, concluiu ter recebido o *quantum* a que tinha direito em razão da suspensão do vínculo em virtude da licença sem vencimento de longa duração, refutando ter recebido alguma importância a título de vencimento do mês de outubro de 2001, muito menos a sua importância bruta, ilíquida de impostos, pelo que pedia para ser notificado da fundamentação da liquidação, nomeadamente da forma de cálculo da dívida, bem como pedia a suspensão da sua cobrança coerciva.

6. Por despacho de 7 de setembro de 2004 do Presidente do Conselho Diretivo da Faculdade foram ambos pedidos implicitamente indeferidos, com fundamento na informação em que se baseou, que indicava que o regime que o Opoente invocava, a coberto do qual teria recebido a importância em causa, não fora o aplicado à sua licença sem vencimento de longa duração e, o efetivamente aplicado, previa apenas os pagamentos referidos no ponto 2., tal como foram efetuados, sendo que o pagamento do vencimento de outubro de 2001 decorria de um erro dos Serviços, não lhe assistindo causa justificativa; por outra parte, essa informação concluía que a reposição desse vencimento era devida *in integrum*, sendo em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares que o Opoente poderia reaver os montantes retidos a título desse imposto.

7. Esse despacho (e sua fundamentação) foram notificados ao Opoente a 17 de setembro de 2004.

8. Como não procedera ao pagamento do valor inserto na guia de reposição, no prazo que lhe fora assinalado, conforme descrito no ponto 5., no Serviço de Finanças de Lisboa 5 foi então instaurada a sua execução coerciva, dos correspondentes juros de mora e demais acréscimos, a que coube o n.º 3298200501011405, para cujos termos o Opoente viria a ser citado a 24 de março de 2005.

9. Nessa sequência, o Opoente apresentou a petição na origem destes autos a 20 de abril de 2005.

3.1. O recorrente deduziu oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida proveniente de vencimento do mês de Outubro de 2001, no montante de 2.587,07 Euros e respectivos juros de mora, constante da respectiva guia de reposição emitida pela Faculdade de Arquitectura da Universidade Técnica de Lisboa, tendo alegado na respectiva Petição Inicial:

A) - A inexistência de acto administrativo que legitime a cobrança dos montantes em causa:

- É que, até à data, não lhe foi notificado de qualquer acto administrativo emanado da entidade que operou a liquidação dos montantes em dívida e só com a notificação para pagamento da quantia em questão tomou conhecimento de que lhe estaria a ser exigida a restituição de um montante relativo ao vencimento de Outubro de 2001, pelo que inexistiu acto administrativo ou, tendo existido, nunca o mesmo lhe foi notificado por forma a permitir a exigibilidade das ditas quantias.

- E só tal acto seria susceptível de constituir efectivos direitos na esfera jurídica do oponente e, num primeiro momento, operar a liquidação de uma dívida de natureza não fiscal e, num segundo momento e após falta de pagamento voluntário, sendo que a existência de prévio acto administrativo e sal comunicação ao lesado é um pressuposto essencial à cobrança de dívida não fiscal (art. 155º do CPA), o que constitui fundamento de oposição previsto na alínea h) do art. 204º do CPPT.

B) - A inexigibilidade da dívida:

- Ainda que houvesse qualquer acto administrativo subjacente à execução, as quantias em causa já não poderão ser exigidas visto que o próprio acto de exigência do pagamento também se configura como um acto administrativo e, por isso, sujeito à disciplina dos arts. 120º e ss. do CPA, nomeadamente às regras da revogação em caso de invalidade: é que conforme o disposto no n.º 1 do art. 141º do CPA os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados, com fundamento nessa invalidade, dentro do prazo do recurso contencioso, que, no caso, seria o de 1 ano a contar da prática do acto.

- Ora, estando sanada a eventual ilegalidade daquele acto de pagamento dos montantes remuneratórios ao executado, esse acto transformou-se em acto válido e consolidou-se na esfera jurídica do seu destinatário e, nessa medida, não há já obrigação de repor as quantias nem os respectivos montantes podem ser agora exigidos, o que tudo constitui fundamento de oposição previsto na alínea i) do art. 204º do CPPT, sendo que, uma vez que o oponente não pode lançar mão de «documento» que comprove tal inexigibilidade, não pode o Tribunal deixar de relevar a mesma, por efeito da aplicação dos citados arts. 141º do CPA e 28º da LPTA.

C) - Violação de normas e princípios constitucionais:

(i) o princípio segundo o qual os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (nº 3 do art. 268º da CRP), dado que estamos perante um acto lesivo que é de natureza análoga a direitos liberdades e garantias.

(ii) os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança (art. 2º da CRP) – a exigência feita ao oponente para proceder à restituição de um vencimento que se havia consolidado na sua esfera jurídica, sem que em algum momento lhe fosse comunicada a intenção de exigir tal reposição, viola os ditos princípios constitucionais. O que determina a existência de inconstitucionalidades que constituem fundamento de oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

3.2. Referindo que as questões a decidir se reconduzem à de apreciar a conformidade legal e constitucional do modo como ao opoente está a ser exigida a quantia em causa na execução e, bem assim, à de apreciar a legalidade do modo como tal quantia foi liquidada, a sentença veio a julgar improcedente a oposição.

Para tanto, considerou-se o seguinte:

— Embora referindo-se a uma situação concreta, as questões invocadas subsumem-se ao questionamento da legalidade abstracta subjacente à dívida exequenda, no sentido de haver ou não suporte legal que legitime e autorize a reposição nos termos em que está sendo exigida ao oponente, nomeadamente na arguida ausência ou inexistência de um acto administrativo que haja determinado tal reposição, e de acto de teor revogatório de outros anteriormente emitidos. Isto é, uma vez que o fundamento de oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT se consubstancia na inexistência, nas leis em vigor (não certamente de imposto, taxa ou contribuição, mas de normas que autorizem a reposição de quantias como a que aqui se questiona e nos termos em que ocorre), é de entender que o oponente invocou um fundamento válido de oposição.

— Todavia, apesar de, tal como foi invocado, inexistir um qualquer acto revogatório (e muito menos um de que o oponente tivesse sido notificado), esse acto dito omisso era, no caso, desnecessário, por inútil, pois que o acto administrativo que tinha de ter sido emitido (e de facto o foi pela entidade competente — e no sentido do que havia sido requerido pelo opoente —, o qual lhe foi oportunamente notificado e também objecto de publicação no jornal oficial), era e foi um só: o de concessão da licença sem vencimento de longa duração.

— Esse acto produziu todos os efeitos jurídicos a que tendia e dele derivaram todas as consequências tanto jurídicas como fácticas, implicadas pela situação estatutária em que fez ingressar o opoente, a de docente em licença sem vencimento de longa duração. E entre essas consequências tanto jurídicas como fácticas incluem-se aquelas que estão em apreciação nos autos, já que esse acto, salvaguardando, justamente, os princípios da confiança, da certeza e da segurança jurídica, determinou que o opoente, conservando embora o seu estatuto e vínculo profissionais, a partir de 1/10/2001, inclusive, ficasse na situação de licença por um período de dez anos, sem vencimento, ao cabo do qual retomaria, portanto, o exercício das suas funções remuneradas. Logo, nesse acto contém-se, entre outras, a consequência jurídica de não ter direito a perceber qualquer vencimento nesse período, nomeadamente no de Outubro de 2001.

— Não há, portanto, outros actos administrativos (e não se vê que outros devessem ter sido emitidos, designadamente para levar a cabo a efectivação da reposição do referido vencimento): tudo o mais levado a cabo não se constitui senão em actos materiais de execução do acto administrativo de concessão da licença. E se nessa execução teve lugar não só a prestação ao opoente das importâncias a

que tinha direito em razão do início da vigência dessa licença, também ocorreu o pagamento daquele vencimento de Outubro de 2001, a que manifestamente não tinha direito.

— Tal como dizia o opoente no requerimento que dirigiu à Direcção da Faculdade (depois de notificado da guia de reposição), houve foi um erro imputável aos Serviços, que processaram um vencimento que não era devido. Ou seja, houve um erro na execução dos actos materiais derivados ou fundados no acto administrativo. Daí que inexista um qualquer outro acto administrativo, nomeadamente, como parece pretender o oponente, um que denegue ou retire o direito (já de si inexistente) àquele vencimento.

— Assim, são destituídas de objecto todas as asserções do opoente, quer acerca da omissão do tal acto revogatório e/ou da sua eficácia, quer a propósito da violação dos princípios que refere: bem ao invés, a percepção do vencimento em questão — por erro dos Serviços da Faculdade — é que se mostra violadora do acto administrativo que concedera a licença e, num sentido translato, violadora desses mesmos princípios enquanto reportados à tutela de interesses legalmente protegidos e de direitos, nomeadamente financeiros, da Faculdade.

— Não é, pois, a reposição/execução da reposição que viola aqueles princípios. Nesse contexto, inexiste e não tinha de existir, um acto de liquidação da quantia a repor, antes a mera verificação do seu pagamento evidenciava essa liquidação e o seu carácter indevido a necessidade legal da sua reposição, sempre em execução do acto administrativo de concessão da licença. Do que, aliás, o opoente foi devidamente informado em resposta ao seu requerimento dirigido à Direcção da Faculdade, após ter sido notificado da guia de reposição.

Pelo que a dívida exequenda é legalmente exigível e com a lei se conforma o modo como está sendo exigida no processo principal.

3.3. Do assim decidido discorda o oponente, alegando, em suma, como se viu:

a) Que a dívida já se encontra prescrita (emergindo ela de uma guia de reposição de um vencimento referente ao mês de Outubro de 2001 e sendo aplicável o prazo de 5 anos previsto no art. 40.º do DL n.º 155/92, tal prazo se completou em Outubro de 2006, sendo que o único facto susceptível, em face das normas vigentes à data dos factos, de originar uma alteração no normal decurso daquele prazo – neste caso, a interrupção – seria a citação do oponente, em 24/3/2005); ora, constituindo a prescrição uma questão de conhecimento oficioso (art. 175.º do CPPT), então também este STA é competente para a conhecer e declarar (cfr. Conclusões A a E).

b) Que a sentença enferma dos seguintes erros de julgamento (cfr. Conclusões F a Z):

(i) - Erro de julgamento por não ter considerado que só a existência de um acto administrativo da autoria da FAUTL (acto que legitimasse o pedido de restituição do vencimento pago, identificasse o seu autor, os seus fundamentos e o respectivo montante) se afiguraria susceptível de constituir a eventual obrigação de pagamento na esfera jurídica do recorrente, sendo que também o oponente teria que ser validamente notificado daquele mesmo acto. A sentença não retirou as devidas consequências dessa circunstância de o oponente não ter, nos termos alegados, sido notificado de qualquer acto administrativo.

(ii) - Erro de julgamento por não ter considerado que os actos administrativos estão sujeitos a regras específicas quanto à sua forma – nos termos do disposto no art. 122º do CPA – e quanto ao seu objecto e conteúdo – art. 123.º do CPA, pelo que só através de um acto administrativo — de rectificação do vencimento pago ao recorrente com referência ao mês de Outubro de 2011 –, que respeitasse todos os requisitos legalmente fixados nos arts. 120.º e ss. do CPA, poderia ter sido revogado o outro acto administrativo – o próprio acto de processamento daquele vencimento; ao considerar desnecessário o acto administrativo de revogação do acto de processamento do vencimento, a sentença violou o disposto nos arts. 120.º, 122.º, 123.º e 155.º, do CPA.

(iii) - Erro de julgamento por igualmente não ter considerado que a dívida não pode ser exigida ao recorrente, em resultado da regra também imposta nos ditos arts. 120.º e ss. do CPA, nomeadamente, no que se refere às regras de revogação dos actos administrativos (a sentença parece ter assimilado, como se apenas de uma se tratasse, duas realidades fácticas que coexistem nesta situação, mas que são juridicamente distintas: por um lado, o acto administrativo de concessão da licença sem vencimento e, por outro lado, o acto administrativo de processamento do vencimento devido pela passagem do recorrente a essa situação estatutária; trata-se actos administrativos que, embora se complementem, não podem ser considerados como um acto único: o pagamento do vencimento devido pela passagem à situação de licença sem vencimento pressupõe a existência de um acto prévio – de concessão da licença – mas não se confunde, nem pode confundir, com este último).

Ora, no caso, ambos os actos se consolidaram na ordem jurídica e segundo o disposto no n.º 1 do art. 141º do CPA, os actos administrativos que sejam inválidos apenas podem ser revogados, com esse fundamento, dentro do prazo de recurso contencioso (de acordo com o disposto no anterior art. 28.º da LPTA, bem como nos arts. 46º e 58.º do CPTA, o prazo de revogação em causa é de 1 ano a contar da prática do acto), pelo que, no caso de o acto administrativo não ser expressamente revogado em tal prazo, sana-se o eventual vício de que padeça, consolidando-se o direito na esfera jurídica do seu beneficiário, como sucedeu no caso vertente, quanto ao acto administrativo, autónomo, de processamento e pagamento do vencimento do mês de Outubro de 2001.

Assim, o erro de julgamento consiste desde logo no entendimento de que, nesta situação, apenas foi produzido um acto administrativo – de concessão da licença sem vencimento – do qual o pagamento do respectivo vencimento é indissociável, enquanto acto administrativo. Ora, atendendo a que já não se encontra na esfera jurídica da entidade que praticou tal acto o direito de proceder à sua revogação, a mesma entidade não terá, por conseguinte, o direito de exigir qualquer pagamento que se fundamente na revogação desse mesmo acto, uma vez que ele já se consolidou na ordem jurídica. E ao sancionar entendimento diverso, a sentença viola o disposto nos mencionados arts. 141.º do CPA e 28.º da LPTA.

(iv) – Erro de julgamento, substanciado na violação do princípio da notificação dos actos administrativos (nº 3 do art. 268.º da CRP), por ter considerado que no caso não se exigia, em face das normas legais vigentes, a notificação ao oponente do acto administrativo que originou a rectificação do vencimento que lhe foi pago, com referência ao mês de Outubro de 2001.

(v) - Erro de julgamento, substanciado na violação dos princípios constitucionais da Segurança Jurídica e da Protecção da Confiança, constantes do art. 2.º da CRP, por não ter apreciado a invocação de tais princípios à luz da alegação de inexigibilidade da dívida por força das normas que definem o regime de revogação e validade dos actos administrativos, na medida em que o recorrente só confiou que lhe haviam sido pagas as quantias a que tinha direito – e não quaisquer outras – porque a própria entidade pagadora nada fez ou lhe comunicou, durante mais de 3 anos, quanto a esta situação, deixando que a mesma se consolidasse.

Vejamos, pois.

4. **Quanto à prescrição da dívida**

4.1. Como supra se referiu, o recorrente deduziu a oposição, invocando, na respectiva PI, a inexistência de acto administrativo que legitime a cobrança dos montantes em causa, a inexigibilidade da dívida e a violação de normas e princípios constitucionais.

E foi apenas sobre estas questões que a decisão recorrida se pronunciou.

Com efeito, considerando que, embora referidas a uma situação concreta, as questões invocadas preenchem fundamento válido de oposição (previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, por se subsumirem à alegação da ilegalidade abstracta da dívida exequenda (no sentido de não haver suporte legal que legitime e autorize a reposição nos termos em que está a ser exigida, nomeadamente por nem existir um acto administrativo que haja determinado tal reposição nem haver um acto de teor revogatório de outros anteriormente emitidos), a sentença acabou por concluir pela improcedência da oposição dado que, apesar de não existir um qualquer acto revogatório (e muito menos um de que o oponente tivesse sido notificado), esse acto dito omisso era, no caso, desnecessário, por inútil, pois que o acto administrativo que tinha de ter sido emitido (e de facto o foi pela entidade competente — e no sentido do que havia sido requerido pelo opoente —, o qual lhe foi oportunamente notificado e também objecto de publicação no jornal oficial), era e foi um só: o de concessão da licença sem vencimento de longa duração.

Sendo, portanto, no entendimento da sentença, destituídas de objecto todas as asserções do opoente, quer acerca da omissão do tal acto revogatório e/ou da sua eficácia, quer a propósito da violação dos princípios constitucionais que refere.

4.2. Daqui se vê, portanto, que nem o oponente invocou na Petição Inicial a prescrição da dívida, nem a sentença apreciou tal fundamento.

Ora, apesar de a prescrição substanciar uma questão que, relativamente às dívidas de natureza tributária, é de conhecimento oficioso (e que poderia, nesse caso, ser ainda apreciada), no caso vertente a dívida exequenda não tem tal natureza (trata-se de dívida reportada a alegado vencimento do mês de Outubro de 2001). E, como aponta o Cons. Jorge Lopes de Sousa, «Tendo a prescrição natureza substantiva, modificando a natureza da dívida, o regime de conhecimento oficioso da prescrição previsto neste artigo 175.º deve limitar-se às dívidas de natureza pública que são cobradas em processo de execução fiscal, não se estendendo às dívidas reguladas substantivamente pelo direito que, anómala e excepcionalmente, podem ser cobradas através de processo de execução fiscal…»([1]).

A estas dívidas é, portanto, aplicável o regime da prescrição previsto na lei civil e, assim, o conhecimento da prescrição depende de invocação do interessado (art. 303º do CC).

Mas, como se disse, nem o recorrente suscitou na petição inicial a questão da prescrição da dívida exequenda, nem tal questão foi, por qualquer forma, abordada na sentença recorrida.

Estamos, portanto, perante «questão nova» (só agora suscitada em sede de recurso). E dado que os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova, ([2]) também não pode agora o Supremo Tribunal Administrativo, por não lhe assistir, para tanto, poder jurisdicional, conhecer da mencionada questão da prescrição da dívida (sem prejuízo, contudo, de o recorrente suscitar essa questão da prescrição no âmbito do próprio processo de execução fiscal e da possibilidade de recurso para o Tribunal Tributário de eventual decisão que a decida).

5. Quanto aos alegados erros de julgamento:

5.1. A sentença considerou que, apesar de a factualidade invocada pelo oponente se reconduzir ao fundamento (válido) de oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT (ilegalidade abstracta da dívida), a oposição não procede, dado que o acto administrativo que o recorrente entende estar em falta e

devia ter sido praticado pela entidade exequente, era, no caso, desnecessário, pois que o acto administrativo que tinha de ter sido praticado (e de facto o foi pela entidade competente, o qual foi oportunamente notificado ao oponente e foi também objecto de publicação no jornal oficial), era e foi um só: o de concessão da licença sem vencimento de longa duração. E este acto produziu todos os efeitos jurídicos a que tendia e dele derivaram todas as consequências tanto jurídicas como fácticas, implicadas pela situação estatutária em que fez ingressar o opoente: a de docente em licença sem vencimento de longa duração (daí que esse acto contenha desde logo, entre outras, a consequência jurídica de o respectivo destinatário não ter direito a perceber qualquer vencimento nesse período, nomeadamente no período de Outubro de 2001).

E, assim, a sentença concluiu que são destituídas de objecto todas as asserções do oponente, quer acerca da omissão do dito acto revogatório e/ou da sua eficácia (dada a alegada não notificação), quer a propósito da violação dos princípios constitucionais que aquele também invoca, sendo, portanto, legalmente exigível a dívida exequenda e com a lei se conformando o modo como essa dívida está a ser exigida no processo principal.

5.2. Não vem questionada a decisão na parte em que julgou que a factualidade invocada pelo oponente é de subsumir ao fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT: inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação.

E desse transcrito normativo o que resulta é que o fundamento ali previsto se há-de relacionar com uma ilegalidade que radica na falta de um requisito necessário para vigência da norma aplicada e não das circunstâncias nem do conteúdo concreto do acto de liquidação ou equivalente.

Ora, independentemente da questão de saber se a pretensa omissão de um anterior acto administrativo que determinasse a emissão da guia de reposição (e em que se identificasse o seu autor, os seus fundamentos e o respectivo montante) ou a pretensa omissão de um acto administrativo que revogasse o anterior acto de processamento do vencimento, podem, ou não, reconduzir-se àquela ilegalidade abstracta (ou se, ao invés, se trata de matéria que contende já com a apreciação da legalidade da dívida, na vertente da legalidade concreta desta, ou seja, na vertente da apreciação dos pressupostos (de facto e de direito) concretos desta dívida) o que é verdade é que, como acima se deixou dito, o recorrente não questiona a decisão nessa vertente.

No entanto, o MP invoca uma questão prévia que entende relacionada com a competência do Tribunal «na decorrência do meio que devia ter sido empregue para atacar o acto de reposição de vencimentos» e considera que será adequada a acção administrativa especial, nos termos conjugados dos arts. 97º n.º 2 e 191º do CPTA, e será competente para a sua apreciação o tribunal administrativo e não o tributário. Pronunciando-se, assim, pela procedência do recurso, com esse fundamento.

Sendo que o recorrente, notificado do teor do Parecer do MP, sustenta que tal questão prévia não deve ser conhecida, com fundamento na sua extemporaneidade, e que o recurso deve seguir os seus trâmites normais.

Ora, sendo certo que no acórdão do STA, de 26/2/97, proc. n.º 18841, in Ap. DR de 14/5/99, p. 622, se considerou que a alegação de inexistir acto administrativo (definitivo e executório) impugnável que tenha definido (liquidado) a dívida exequenda e de que se pudesse ter extraído certidão com força executiva, integra fundamento de oposição à execução fiscal previsto (à data) no art. 286º, n.º 1, alínea g), do CPT (a que hoje corresponde a alínea h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT), sendo que saber se esta alegação procede ou improcede é questão que à instância cabia examinar, já no mais recente acórdão do STA, citado pelo MP (o acórdão de 11/2/2009, proc. n.º 0924/08), se exarou o seguinte: «*A jurisprudência deste STA tem sido, como bem se salienta na sentença recorrida, no sentido de considerar que os actos de reposição de vencimentos ou de dinheiros públicos, por serem meros actos de execução doutros actos administrativos, não são autonomamente impugnáveis, uma vez que o acto lesivo é o acto administrativo que esteve na origem do acto de reposição e o primeiro é que era impugnável.*

No entanto, tem-se admitido a impugnação autónoma desses actos de execução quando sejam arguidas ilegalidades que não tenham a ver com o acto que deu origem ao acto executivo, ou seja, quando sejam arguidas ilegalidades do próprio acto executivo (v. acórdão do STA de 5/7/2007, proferido no recurso n.º 296/06).

Ora, é isso que sucede neste caso.

O oponente imputa vícios próprios e autónomos ao acto de reposição com vista à sua anulação ou reforma que nada têm a ver com o acto administrativo que esteve na origem do presente acto de reposição de vencimentos, como sejam a falta de fundamentação do mesmo, o cálculo errado da quantia a repor e não lhe ter sido conferido o direito de audição prévia.

E, nessa medida, estamos perante uma situação em que seria admissível a impugnação autónoma do acto de reposição.

Daí que, assegurando a lei meio judicial de impugnação ou recurso contra este acto, a sua eventual ilegalidade não pode servir de fundamento da oposição deduzida, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

E nem pode também servir de fundamento nos termos da alínea i) do n.º 1 do mesmo preceito legal, pois, como se disse, nesta alínea só cabem como fundamentos de oposição qualquer outro não referido nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolva apreciação da

legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem represente interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Mas se o que o recorrente pretende é que, devido aos vícios invocados, a reposição seja anulada ou substituída por outra, o que ele pretende, na verdade, é a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

O que configura fundamento de reclamação graciosa, revisão e/ou impugnação contenciosa, conforme as circunstâncias do caso, mas não de oposição à execução, nos termos enunciados.

Assim, é de concluir que a oposição à execução fiscal deduzida é um meio processual inadequado para a satisfação da pretensão do oponente.

Sendo que o meio processual adequado, neste caso, seria a acção administrativa especial, nos termos conjugados dos artigos 97.º, n.º 2 e 191.º do CPTA.

Em caso de erro na forma de processo, coloca-se a questão da convolação da petição, em consonância com o preceituado nos art.ºs 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT.

A correcção do erro na forma de processo, aproveitando a peça processual imprópria para um meio processual em que possa ter seguimento, justifica-se por razões de economia processual.»

Como quer que seja, retornando ao caso dos autos, além de o MP estar vedado, em sede de recurso, a invocação de questões não invocadas ou apreciadas anteriormente (e desde que não sejam de conhecimento oficioso), sempre haveria, também, de atentar-se em que o pedido feito pelo oponente é o de «anulação da dívida exequenda e a consequente extinção do processo de execução» e que, assim, não caberá, mesmo à luz de uma interpretação abrangente de tal pedido (como tem vindo a admitir-se), operar convolação para a forma de processo correspondente (actualmente) à acção administrativa especial, dado que, nomeadamente no segmento em que se pede a extinção da execução, o pedido é adequado à forma da oposição (tendo, aliás, como se viu, sido invocada também a inexigibilidade da dívida por falta de notificação de um invocado indispensável acto anterior, fundamento para apreciação do qual sempre seria adequada a oposição à execução).

5.3. De todo o modo, no caso ora em apreço, a sentença recorrida [reportando embora àquele aludido fundamento da ilegalidade em abstracto da dívida exequenda (al. a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT) que considerou subsumível na factualidade alegada na PI] acabou por simultaneamente apreciar também a questão em concreto: com efeito, ao considerar que o único acto administrativo que tinha de ser praticado era o que foi oportunamente notificado ao oponente (o de concessão da licença sem vencimento de longa duração) e ao julgar que este acto produziu todos os efeitos jurídicos a que tendia e dele derivou, desde logo, a consequência jurídica de o respectivo destinatário não ter direito a perceber qualquer vencimento no período de Outubro/2001, a sentença apreciou as ilegalidades que o oponente invocara em sede de oposição.

Daí que, independentemente da questão saber se essa matéria aqui em questão é subsumível aos ditos fundamentos de oposição ou se apenas é sindicável através do respectivo recurso contencioso (LPTA) ou (actualmente) da respectiva acção administrativa especial (cfr. o citado ac. de 11/2/2009, proc. n.º 0924/08) afigura-se-nos que, naquela perspectiva de apreciação da legalidade (e que é a única em que o recorrente delimita o recurso), a decisão deve ser confirmada e não procedem os alegados erros de julgamento **(i)** por a sentença ter desconsiderado a inexistência (e a consequente não notificação) de um acto administrativo da autoria da FAUTL, bem como a inexistência (e a consequente não notificação) de um qualquer acto de rectificação do vencimento pago e que revogasse o anterior acto de processamento do vencimento reportado a Outubro de 2001 ─ actos invocados pelo recorrente como necessários para se constituir a eventual obrigação de pagamento da dívida exequenda; **(ii)** por a sentença não ter concluído que a entidade respectiva já não podia (por ter decorrido o prazo legal e ambos os actos se terem consolidado na ordem jurídica – art. 28º da LPTA, n.º 1 do art. 141º do CPA e arts. 46º e 58º do CPTA) revogar o primitivo acto; (iii) por a sentença ter julgado que ocorreu violação dos princípios constitucionais da Segurança Jurídica e da Protecção da Confiança, constantes do art. 2º da CRP.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

([1]) Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 282/283 (anotação 5 b) ao art. 175º).

([2]) Cfr. entre muitos outros, os acs. desta Secção do STA, de 29/10/2014, proc. n.º 0833/14 e de 27/6/2012, proc. 0218/12.

Bem como, Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, 4ª edição revista e actualizada, Almedina, 2003, p. 138; Cardona Ferreira, Guia dos Recursos em Processo Civil, O Novo Regime Recursório Civil, 4ª edição, revista e actualizada, Coimbra editora, 2007, pp. 87 e 160, Armindo Ribeiro Mendes, Recursos em Processo Civil, Reforma de 2007, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 80/81.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

IMT. Isenção de IMT. Aquisição de imóvel em processo de insolvência.

Sumário:

A aquisição de um imóvel — alegadamente, até o único bem que integrava a massa insolvente — na venda realizada no processo de insolvência na fase de liquidação da massa insolvente, não pode, pois, deixar de estar isento do IMT, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Processo n.º 1085/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……..
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga
. de 21 de Março de 2013
Julgou a impugnação judicial totalmente procedente e em consequência anulada a liquidação de IMT (doc. de cobrança n.º160011028086403), no montante de €11.212,50, elaborada pelo Serviço de Finanças de Braga 2..

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no Processo de impugnação n.º 890/12.4BEBRG, instaurado por A……., do acto de liquidação adicional de IMT n.º 160011028086403, no montante de € 11.212,50, emitida pelo Serviço de Finanças de Braga 2, respeitante à transmissão de metade indivisa do prédio urbano, inscrito na matriz sob o artigo n.º 1019, da freguesia de ……., concelho de Barcelos, destinado a armazém e actividade industrial, prédio que fora arrolado e apreendido para a massa insolvente, por este adquirido em 15/09/2011, mediante proposta em carta fechada, no âmbito do processo de insolvência da sociedade "B……., LDA", que correu termos no 1º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Esposende, com o n.º 102/10.2TBEPS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A- A douta sentença ora recorrida entendeu que o artigo 270º, n.º 2 do CIRE quando faz referência à empresa ou estabelecimento desta, se refere apenas à cessão, estando compreendidos no âmbito da isenção de IMT também as vendas e permutas de imóveis integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

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

C- O disposto no art. 270º, n.º 2 do CIRE, mesmo por via de uma interpretação extensiva, não contempla a venda pura e simples de elementos do ativo da empresa.

D- No caso em apreço, o que se verificou foi a venda pura e simples de um imóvel, ainda que, praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente de uma sociedade.

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

F- Pelo que a douta sentença proferida pela Mmª Juiz a quo fez, a nosso ver, uma incorrecta interpretação das normas legais e do ratio legis que a fundamentam, mormente o artigo 270.º n.º 2 do CIRE, incorrendo assim em erro de julgamento, devendo, por esse motivo, ser revogado, com as legais consequências.

Requereu que seja julgado procedente o presente recurso e, em consequência, revogada a decisão recorrida e a impugnação judicial declarada totalmente improcedente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

Mostram-se provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. Em 15/09/2011, no âmbito do processo de insolvência n.º 102/10.2TBEPS que correu termos no Tribunal Judicial de Esposende, em que foi declarada insolvente a sociedade B……., Lda., NIPC ……., o Impugnante e A……., por proposta em carta fechada, adquiriram, cada um, metade indivisa do prédio urbano, sito na freguesia de ……., concelho de Barcelos, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo n.º 1019, pelo valor global de €345.000,00;

2. Após a referida aquisição o Impugnante participou ao Serviço de Finanças de Braga-2 a referida aquisição para efeitos de Imposto de Selo (IS) e para efeitos de Imposto Municipal Sobre Transmissões Onerosas sobre Imóveis (IMT);

3. Na sequência do pedido referido em 2., em 05/12/2011, pelo 1.º Juízo do Tribunal Judicial de Esposende, foi proferido despacho em que, isentava o Impugnante do pagamento de IMT e Imposto de Selo. [Cfr fls. 11 e 12 do PA]

4. Posteriormente, o SF entendeu, não ser aplicável a isenção de IMT prevista no art. 270º, n.º 2, do CIRE, tendo procedido à liquidação do referido imposto, documento n.º 160011028086403 — liquidação de IMT [cfr. fls. 7 do, PA,];

5. Em 30/11/2011, o Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação referida em 4.

6. Em 29/12/2011, o Impugnante apresentou reclamação graciosa n.º 3425201220400054.4, nos termos do artigo 68.º do CPPT, com vista à anulação da liquidação referida em 4. [Cfr fls. 3 e 4 do PA]

7. Em 04/04/2012, por despacho do Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Braga-2, a reclamação graciosa referida em 6. foi indeferida, nos seguintes termos:

«(…) *De harmonia com o estipulado no n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo DL. n.º 53/2004, de 18 de Março com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 200/2004, de 18 de Agosto), encontram-se "(...)isentas de imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, (...), no âmbito da liquidação da massa insolvente*".

O reconhecimento deste beneficio deriva de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, sendo assim, essencial à aplicação da isenção de IMT que a transmissão abranja a totalidade da empresa ou estabelecimento, conforme Parecer n.º 166 de 26/05/2008 da Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso, com despacho concordante do Sr. Director Geral de 11.06.2008. O aqui reclamante adquiriu metade indivisa do imóvel, não a sua totalidade. (...) Pelo exposto e no uso da competência que me é conferida pelo n.º 4 do artigo 73.º do CPPT, indefiro o pedido formulado.(…)» [Doc. 25 e 26 do PA e fls. 13 e verso dos autos]

8. Em 04/04/2012, através do ofício n.º 2355, foi o Impugnante notificado da decisão de indeferimento referida em 7. [Doc. fls. 27 e 28 do PA, fls. 15 e verso dos autos]

9. Em 26/04/2012, o Impugnante intentou a presente impugnação. [fls. 5 dos autos]

Questão objecto de recurso:

1- Legalidade da isenção de IMI na aquisição de imóvel em fase de liquidação do activo, no âmbito de processo de insolvência.

A presente impugnação tem por objecto a liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosa de Imóveis (IMT) no valor global de € 11.212,50. O imóvel que o recorrido adquiriu integrava a massa falida da empresa B……., Lda tendo sido vendido nesse processo de insolvência de que era o único bem apreendido.

Em causa, portanto a interpretação do artº 270 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas que estatui o seguinte:

Artigo 270.º

Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

1 - Estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;

b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;

c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.

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

Pelas razões que passaremos a indicar, os actos praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente sejam eles actos de venda, permuta ou cessão, seja da globalidade da empresa seja de estabe-

lecimentos que a integrem estão, à luz do n.º 2 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Entende a recorrente que o que se verificou foi a venda pura e simples de um imóvel, praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente de uma sociedade, mas que não está isenta de IMT conforme estipula o artigo 270º, n.º 2 do CIRE, visto que não se trata de uma transmissão onerosa de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da massa insolvente, mas sim de uma transmissão onerosa de um bem imóvel, sem qualquer relação com uma empresa ou estabelecimento. Esta construção da recorrente tem subjacente a possibilidade de, num processo de insolvência de uma sociedade se poder proceder à liquidação da massa insolvente com venda de bens imóveis sem qualquer relação com essa empresa ou estabelecimento, identificando aí a ausência do requisito legal para que beneficie essa venda de um bem – digamos que exterior à empresa – de isenção fiscal.

Porém, os bens que integram a massa insolvente são os bens do património da empresa declarada insolvente e nenhuns outros pertencentes a outra pessoa singular ou colectiva. Por definição, os bens que são vendidos em processo de insolvência são bens do insolvente ou que, pelo menos, que foram tidos como tal. Não há qualquer venda de bens diversos dos que integravam o património do insolvente. O legislador para garantir que assim é prevê mesmo um procedimento de reclamação para a restituição e separação de bens destinado a separar da massa os bens de terceiro indevidamente apreendidos, ou aqueles de que o insolvente não seja pleno e exclusivo proprietário, ou sejam estranhos à massa ou insusceptíveis de apreensão para a massa – artº 141º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas -.

Além disso no capítulo da liquidação do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas encontram-se indicações claras e precisas dos bens que podem ser vendidos nessa liquidação e daqueles que deverão ser temporária ou definitivamente excluídos da venda, só se liquidando no processo de insolvência o direito que o insolvente tenha sobre bens de que é contitular – artº 159º -, não se procedendo à venda dos bens de titularidade controversa até ao transito em julgado da sentença que defina a titularidade do direito de propriedade relativamente a esses bens – artº 160º.

O processo de insolvência é – artº 1º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – um processo de execução universal cujo fim é a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência destinado a promover a recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não for possível, a liquidar o património do devedor insolvente com a subsequente repartição do produto obtido pelos credores. A massa insolvente abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo e ainda aqueles cuja impenhorabilidade não seja absoluta e sejam voluntariamente apresentados pelo devedor – artº 46º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - pelo que se não consegue conceber que haja bens que integrando a massa insolvente de uma empresa declarada insolvente possam ser integrados numa categoria de bens sem qualquer relação com essa empresa ou estabelecimento.

Pode ler-se no ponto 49 do preâmbulo do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas que se mantém, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais. Tal como analisado no ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Maio de 2012, proferido no proc. 949/11, olhando o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, - artºs 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, e no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (…) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (…)».

Pode admitir-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, o governo decidiu excluir essa isenção nos casos de venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos, concedendo-a apenas nos casos de venda, permuta ou cessão da empresa ou seu estabelecimento, em desrespeito pelo sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição) em desrespeito dessa autorização legislativa que lhe foi conferida.

Tendo em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, - fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador,

dando «um bónus» a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente – *compre estes bens que compra mais barato porque não tem de pagar o IMT que seria devido na aquisição de um imóvel similar fora do processo de insolvência* – e que serão vendidos em fase de liquidação, o ambíguo texto do n.º 2 do artº 270º pode ser objecto de uma leitura mais clara e inequívoca sem recurso a qualquer interpretação extensiva. Basta que nos interroguemos se para alcançar o fim antes definido faz qualquer diferença que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, que se esteja a vender bens que integravam o seu património mas não eram utilizados no seu giro comercial – *por exemplo um imóvel recebido em pagamento de uma dívida de que a empresa insolvente era credora* – para que se esteja perante uma venda que é praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente? E, se nas mesmas situações se tratar não de vendas mas de permutas ou cessões – *sendo que esta palavra há-de ter sido utilizada em sentido impróprio na medida em que associada ao mundo empresarial se costuma reportar a cessão de exploração, cessão do estabelecimento comercial, próximos da locação e não da alienação, e no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas se mostra utilizada também quanto à aquisição de bens pelos credores* -?. Cremos que a resposta não pode deixar de ser negativa.

O n.º 1 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas concede a isenção de IMT às transmissões de bens imóveis efectuadas em cumprimento de:

1. plano de insolvência
2. plano de pagamentos
3. plano de recuperação
desde que tais transmissões tenha por **fim** uma das seguintes situações:
a. constituição de nova sociedade ou sociedades
b. realização do capital social de nova sociedade ou sociedade
c. realização do aumento do capital social da sociedade devedora
ou **decorram** de:
i. dação em cumprimento de bens da empresa
ii. cessão de bens aos credores.

O n.º 2 deste artigo, não repete a isenção que estatuiu no n.º 1, estende-a para as pessoas que, exteriores ao processo de insolvência porque não são os credores que adquiriram os bens, a empresa insolvente que viu aumentado o seu capital social, ou a empresa que se formou a partir deste processo, estes, já contemplados no n.º 1 do artº 270º, mas àqueles que adquiram bens imóveis unitariamente considerados ou integrados na aquisição global ou parcial da empresa.

Cremos que o n.º 2 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas deverá ser interpretado, tendo em conta o que acaba de expor-se, sem necessidade de qualquer interpretação extensiva, respeitando o seu texto, o fim que visa alcançar, as diversas variantes do processo de insolvência constantes do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a lógica sistemática deste diploma, como conferindo isenção de IMT, aos seguintes actos:

1. Venda
2. Permuta
3. Cessão
. da empresa
. ou de estabelecimentos dessa empresa,
desde que qualquer um desses actos esteja ou **integrado** no âmbito de
1. plano de insolvência
2. plano de pagamentos
3. plano de recuperação,
ou **seja praticado** no âmbito de da **liquidação da massa insolvente**.

O recorrente que adquiriu o imóvel em referência, - *alegadamente, até o único bem que integrava a massa insolvente* - na venda realizada no processo de insolvência na fase de liquidação da massa insolvente, não pode, pois, deixar de estar isento do IMT, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

A sentença recorrida fez uma correcta interpretação dos preceitos legais citados, a determinar a sua confirmação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Francisco Rothes — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Erro na forma de processo. Impugnação judicial. Oposição à execução fiscal.

Sumário:

I — O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.
II — As questões da responsabilidade do revertido e da prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida exequenda devem ser discutidas no processo de oposição e não podem erigir-se em fundamentos do processo de impugnação judicial regulado nos artigos 99.º e segs. do CPPT.

Processo n.º 1111/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., com sinais nos autos, inconformado, recorre do despacho de indeferimento liminar proferido pelo TAF de Mirandela, datado de 13/02/2014, que rejeitou liminarmente a petição de impugnação apresentada pelo recorrente contra o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, com fundamento em erro na forma de processo.

Terminou as suas alegações com as seguintes conclusões:

Primeiro. Os fundamentos da oposição à Execução são taxativos e constam do artigo 204º do CPPT, ao contrário do regime previsto para a Impugnação, em que apenas se enumeram alguns fundamentos – cfr. artigo 99º do CPPT.

Segundo. E efetivamente constam do elenco dos fundamentos da Oposição à Execução a prescrição e a caducidade (cfr. alíneas d) e e)).

Terceiro. Porém, tal já não sucede com a preterição das formalidades exigidas para operar a reversão, designadamente a prévia audição do responsável subsidiário, expressamente admitido como um dos fundamentos da oposição - cfr. artigo 99º, alínea d) do CPPT, que é violado pela sentença recorrida.

Quarto. Não ocorrendo, pois, qualquer erro na forma do processo.

Quinto. Sem prescindir, na presente sede, a prescrição e a caducidade poderão ser apreciadas até para aferir se deve a instância prosseguir ou deve ser declarada a inutilidade superveniente da lide.

Sexto. Aliás, a alegada ocorrência da prescrição, que acarreta como consequência a inexigibilidade do ato tributário, é do conhecimento oficioso, e causa de inutilidade superveniente da lide.

Sétimo. Apesar de a prescrição não poder constituir fundamento de impugnação judicial da liquidação, admite-se que pode ser apreciada nessa sede como motivo da inutilidade superveniente da lide: verificada a prescrição da obrigação tributária, que determina a inexigibilidade da correspondente dívida, com a consequente impossibilidade de cobrança coerciva, a impugnação judicial em que se visa apenas a apreciação da legalidade da liquidação que lhe deu origem deixa de ter utilidade; nesse circunstancialismo, deve extinguir-se a instância por inutilidade superveniente da lide.

Termos em que, deverá o presente recurso ser julgado procedente, com as legais consequências, designadamente determinado o prosseguimento dos presentes autos por se considerarem idóneos para a impugnação os fundamentos invocados pelo Autor ou, caso assim não se entenda, sempre conhecida a prescrição da dívida revertida e ordenada a extinção da instância executiva por inutilidade superveniente da lide.

O Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

Recurso interposto A……., sendo recorrido o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P.:

1. Sobre as questões controvertidas, do erro da forma do processo e da aplicação ao caso da ação de impugnação com fundamento na preterição de formalidades legais como é a audição prévia e para conhecimento da prescrição, tem-se pronunciado reiteradamente e de forma uniforme o S.T.A.

2. Assim, nomeadamente, pelo acórdão de 5-2-14, proferido no proc. 1803/13, cujo sumário a seguir se reproduz tal como está acessível em www.dgsi.pt: "I – O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido. II – Não obstante, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas

causas de pedir invocadas, se possa intuir que a verdadeira pretensão de tutela jurídica é diversa da formulada. III – As questões da responsabilidade do revertido – quer se pretenda discutir a legalidade do despacho de reversão, ainda que por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial, quer a ilegitimidade pelo não exercício da gerência de facto – e da prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida exequenda devem ser discutidas no processo de oposição e não podem erigir-se em fundamentos do processo de impugnação judicial regulado nos arts. 99.º e segs. do C.P.P.T.".

3. No mesmo sentido, nomeadamente, o acórdão de 20-1-10 no proc. 0814/09, cujo teor se encontra também acessível na mesma base de dados informatizada.

4. Quer, pois, parecer que o recurso resulta manifestamente infundado, sendo de proferir decisão sumária, remetendo para essas decisões, de que é de juntar cópia, nos termos do art. 656.º do C.P.C., aplicável subsidiariamente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O teor do despacho de indeferimento liminar é o seguinte, na parte com interesse:

"Erro na forma de processo

Tendo em consideração os pedidos e causas de pedir formulados, afigura-se existir erro na forma de processo.

O erro na forma do processo constitui uma nulidade de conhecimento oficioso decorrente de um uso do meio processual inadequado à pretensão de tutela formulada em juízo - cfr. acórdão do STA de 20.02.2013, Proc. 01147/12.

Por se tratar de matéria já objeto de decisões em sentido uniforme nos tribunais superiores, não há lugar ao contraditório por manifesta desnecessidade (artigo 3.º, n.º 3, 2.ª parte do CPC).

Vejamos então.

Nos termos do artigo 95.º, n.º 1 da LGT "o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei."

Do artigo referido resulta, por um lado, que todos os atos lesivos em matéria tributária são passíveis de reação pelos interessados, e, por outro, que estes se devem socorrer das formas processuais prescritas na lei para reagir contra os atos lesivos.

Quer do artigo 101.º da LGT quer do artigo 97.º do CPPT decorre a existência de diversos meios processuais ao dispor dos interessados para assegurar a proteção dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

O legislador desenhou diversos veículos processuais, cada qual estruturado de forma a conceder uma tutela jurisdicional específica aos contribuintes.

Assim não é legítimo aos interessados escolherem um meio processual qualquer, antes devem optar pelo meio processual mais adequado em função das finalidades pretendidas (artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT).

Os pedidos e causas de pedir formuladas na p.i. podem reconduzir-se às seguintes finalidades: anulação do ato de reversão; declaração da prescrição; declaração da caducidade por não ter ocorrido notificação no prazo de caducidade do direito de liquidação.

Ora, o processo de impugnação judicial não foi estruturado pelo legislador tendo em vista estas pretensões materiais, existindo meios processuais adequados para o efeito.

Conforme decorre dos artigos 97.º, n.º 1, 99.º e 124.º, n.º 1 do CPPT a impugnação judicial visa essencialmente a anulação do ato de liquidação, ou seja, constituem fundamento da impugnação judicial os vícios que afetem a validade do ato de liquidação – cfr. acórdão do STA de 09.11.2005, Proc.01908/03.

O que o impugnante põe em causa não é a liquidação, mas antes a reversão e a exigibilidade da dívida (por ocorrência de prescrição e por ocorrência de omissão de notificação no prazo previsto para a caducidade da liquidação).

Ora, o meio processual adequado para conhecer de tais fundamentos não é a impugnação judicial, mas antes a oposição à execução fiscal.

Como decorre do exposto no artigo 151.º, n.º 1 do CPPT é no âmbito da oposição que deve ser conhecida a legalidade da reversão; o que se visa com a invocação da legalidade do despacho de reversão é a ilegitimidade do revertido para a execução fiscal – cfr. acórdãos do STA de 10.04.2013, Proc. 0230/13, e de 27.02.2013, Proc. 01432/12, de 28.10.2009, Proc. 0578/09; acórdão do TCA Norte de 12.01.2012, Proc. 00392/07BEBRG.

O mesmo ocorrendo quando é alegado que não é possível reverter a execução fiscal após a declaração de insolvência – cfr. quanto à instauração do processo de execução fiscal, acórdão do STA de 18.06.2013, Proc. 01142/12, sendo a fundamentação aí expendida aplicável para a situação em que é invocada a impossibilidade de reversão após a declaração de insolvência. Também aqui está subjacente uma pretensão material de ilegitimidade para a execução fiscal.

O meio processual idóneo para o conhecimento da prescrição é também a oposição à execução fiscal, conforme expressamente indicado no artigo 204.º, n.º 1, alínea d) do CPPT – cfr. acórdão do STA de 24.02.2001, Proc. 0105/11.

E quanto à alegada falta de notificação dos liquidações no prazo de caducidade, também constitui fundamento cujo processo idóneo é o processo de execução fiscal, conforme expressamente previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea e) do CPPT. O impugnante tem consciência que já foi instaurado processo de execução fiscal, já que na p.i. é indicado o processo n.º 0401200601010751 e apensos, tendo inclusive a p.i. sido entregue na secção de processos de Bragança do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

De frisar ainda que o impugnante foi expressamente alertado no ofício de notificação (fls. 168 do P.A.) para o facto de poder «deduzir oposição com base nos fundamentos previstos no art.º 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» ou «apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artº 99º», pelo que o impugnante foi expressa e corretamente informado dos meios processuais ao seu dispor. Ora, conforme referido supra, o impugnante deduziu impugnação judicial com fundamentos cujo meio processual idóneo é a oposição à execução fiscal. É que «a notificação não é um elemento intrínseco do acto e, portanto, não é um requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia, aliás, suprível por outras formas de conhecimento» – in acórdão do TCA Sul de 15.01.2008, Proc. 02131/07.

Assim, verificando-se que nenhum dos fundamentos invocados pelo impugnante constitui fundamento idóneo de impugnação judicial, é de concluir pela existência de erro na forma de processo.

Ocorrendo erro na forma do processo, importa ponderar a sua convolação no meio processual respetivo, nos termos do disposto nos artigos 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT – cfr. Acórdão do STA de 07.12.2010, Proc. 0748/10.

Não se procede, todavia, à convolação quando se verifique que existe algum obstáculo que torna a convolação um ato inútil, designadamente sempre que seja intempestivo o meio processual para que se pretenda convolar – cfr. acórdãos do STA de 06.03.2013, Proc. 01234/12, de 07.03.2012, Proc. 01160/11, de 28.10.2009, Proc. 0578/09, de 09.11.2005, Proc. 01908/03.

Ora, na situação em apreço, o impugnante foi citado a 11.04.2013 (fls. 177 do P.A.), sendo que a p.i. foi apresentada a 08.07.2013 (fls. 20 dos autos), ou seja, em momento posterior ao decurso do prazo de 30 dias para dedução de oposição à execução fiscal, referido no artigo 203.º do CPPT.

Assim, não é possível proceder à convolação dos presentes autos no meio processual adequado à tutela das pretensões materiais formuladas, pelo que importa indeferir liminarmente a presente p.i.

(...)

DECISÃO

Pelas razões e fundamentos expostos indefere-se liminarmente a presente petição de impugnação.".

Há agora que conhecer deste recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada pelo recorrente tem sido decidida de modo uniforme por este Supremo Tribunal, não sendo de admitir, nos termos da lei, a discussão das questões próprias do processo de oposição à execução fiscal, e bem como aquelas que devem ser suscitadas junto do órgão de execução fiscal, no processo de impugnação judicial, que se encontra reservado para a discussão da legalidade do acto de liquidação do imposto.

Como bem refere o Ministério Público no seu parecer, apoiando-se no acórdão datado de 05/02/2014, recurso n.º 01803/13, "*A sentença decidiu no sentido da verificação do erro na forma do processo que, como é sabido, se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo (Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, Notas ao Código de Processo Civil, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 100.º, pág. 378.)*.

*No caso sub judice, o pedido formulado em juízo – que transcrevemos em 1.2 – é de que seja declarada extinta a execução fiscal (*no caso dos autos é o de que "…deverá a presente acção ser julgada provada e procedente e, consequentemente, anulada a reversão contra o Autor, bem como julgada procedente as invocadas prescrição e caducidade das dívidas à Segurança Social, nelas se incluindo os juros…")

Tal pedido é típico do processo de oposição à execução fiscal, não do processo de impugnação judicial. Neste último, o pedido será de anulação, declaração de inexistência ou de nulidade de um acto de liquidação, ou de um acto administrativo que comporte a apreciação de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que aprecie reclamação graciosa, acto de apreciação do pedido de revisão oficiosa), ou ainda de um

acto de outro tipo, mas para o qual a lei utilize o termo impugnação para aludir ao meio processual a utilizar na respectiva reacção contenciosa (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 2 ao art. 99.º, págs. 107/108.).

É certo que este Supremo Tribunal Administrativo tem usado um critério de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica.

No entanto, no caso sub judice as causas de pedir invocadas também não são próprias do processo de impugnação judicial.

É hoje jurisprudência consolidada que a ilegalidade do despacho de reversão, ainda que por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial, quer a prescrição da dívida exequenda, quer a ilegitimidade pelo não exercício da gerência de facto, são fundamentos de oposição à execução fiscal, enquadrando-se as referidas situações na previsão das alíneas b), d) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT; a ilegalidade e os vícios da decisão de reversão não constituem fundamento do processo de impugnação judicial regulado nos arts. 99.º e segs. do CPPT (Neste sentido, entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 814/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32210.pdf), págs. 83 a 86, também disponível em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/84365f9731e90311802576b7003bbba3?OpenDocument;

– de 26 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 332/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf), págs. 918 a 922, também disponível em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/23856e74e466bf08802577380004fef8d?OpenDocument;

– 19 de Outubro de 2011 proferido no processo com o n.º 705/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 16 de Julho de 2012 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32240.pdf), págs. 1857 a 1859, também disponível em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2fee22e92a06220880257935002f7df5?OpenDocument.

É também essa a doutrina sustentada por JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., III volume, anotação 28 ao art. 204.º, págs. 479/480 e IV volume, anotação 5 ao art. 276.º, págs. 274 a 276.).

Argumenta o Recorrente com o conhecimento oficioso da prescrição em qualquer fase do processo, mas não relevando que esse processo há-de ser o de execução fiscal, que não o de impugnação judicial. Apesar de a jurisprudência ter vindo a admitir o conhecimento da prescrição em sede de impugnação judicial, desde que o processo forneça todos os elementos indispensáveis para apreciar a questão, esse conhecimento só pode ser feito a título incidental, como pressuposto do julgamento sobre a manutenção da utilidade na prossecução da lide (Para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., II volume, anotação 5 ao art. 99.º, pág. 109/111.), e nunca como causa de pedir.

(...)

Por outro lado, bem andou a sentença ao considerar inviável a sanação da nulidade por erro na forma do processo, imposta pelo art. 98.º, n.º 4, do CPPT, uma vez que na data em que a petição inicial deu entrada em juízo estava já precludido o prazo para deduzir oposição (A doutrina e a jurisprudência são unânimes no sentido de que, para efectuar a convolação, é necessário que seja viável o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente que a petição inicial tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual. Neste sentido, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, anotação 10 d) ao art. 98.º, págs. 91/92.), como decorre inequivocamente das circunstâncias factuais referidos em 2.1 e do disposto no art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.".

Aplicando esta doutrina à concreta situação desenhada na presente impugnação necessariamente que teremos que decidir de igual forma e, consequentemente, confirmar o despacho recorrido.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar o despacho recorrido.

Custas pelo Recorrente.

D.N.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Derrama. Acto tributário. Anulação parcial.

Sumário:

I — Os actos de liquidação, por definirem uma quantia são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial daqueles actos no artigo 100.º da Lei Geral Tributária.

II — O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

Processo n.º 1157/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……., SGPS, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Aragão Seia.

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada, recorre da sentença proferida pelo TAF do Porto, datada de 09/04/2014, que julgou procedente a presente impugnação que havia sido deduzida por "A…… SGPS, Lda.", contra a liquidação de derrama referente ao exercício fiscal de 2009.

Alegou, tendo concluído:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que determinou a anulação da totalidade da liquidação de IRC referente ao exercício de 2009, não obstante a Impugnante/Recorrida apenas ter considerado indevida a verba de €13.846,24, respeitante a uma parte do valor da derrama que inicialmente havia autoliquidado.

B. Ordenando, consequentemente, a anulação de uma parte da liquidação que tão pouco foi impugnada.

C. Depreendendo-se assim que a douta sentença em apreço se baseou no entendimento de que o acto tributário de liquidação é indivisível e de que não é possível a anulação meramente parcial da liquidação.

D. Ora, ressalvado o devido respeito, com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a douta sentença sob recurso padece de erro na aplicação do direito, por violação do disposto no artigo 100.º da LGT, atendendo às razões que se passa a desenvolver.

E. Com efeito, determina o sobredito preceito que a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

F. Podemos assim concluir pela admissibilidade da anulação parcial dos actos tributários, visto constituírem por natureza actos divisíveis.

G. Aliás, é neste sentido que tem propugnado a doutrina e vem decidindo a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, fazendo apelo não só à referida divisibilidade, mas à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação.

H. Assim, contrariamente ao sentenciado, a Fazenda Pública perfilha o entendimento de que circunscrevendo-se a ilegalidade cometida no facto de estando em causa uma, situação em que se aplicava o regime especial de tributação de grupos de sociedade, a derrama relativa ao exercício económico de 2009 deveria ter incidido sobre o lucro tributável do grupo de sociedades em que a Impugnante/Recorrida é a sociedade dominante e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades incluídas no perímetro fiscal do referido grupo.

I. tal ilegalidade cometida é susceptível de ser corrigida mediante mera operação aritmética onde se expurgue o valor liquidado em excesso.

J. Aliás, a simplicidade de tal operação vem demonstrada na petição inicial, onde se encontra evidenciado o valor da derrama liquidado indevidamente (designadamente, €13.846,24), sustentado em simples cálculos aritméticos.

K. Afigurando-se-nos indubitável que in casu a ilegalidade cometida não fere de ilegalidade o acto no seu todo,

L. não se impondo assim a sua total anulação, mas, ao invés, a sua anulação meramente parcial nos precisos termos ora expostos.

M. Destarte, ao contrário do sentenciado, deveria ter sido determinado a anulação meramente parcial do acto de IRC impugnado, e não a sua anulação total.

N. Em suma, ao decidir-se como se decidiu, sempre com o devido respeito pelo labor do Tribunal a quo, a douta sentença incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, porque fez errada interpretação e aplicação do supracitado normativo legal.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com o que se fará como sempre JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

Recurso interposto pela Fazenda Pública no processo em que é impugnante A…….:

A questão colocada no recurso interposto, a qual é relativa a ser de proceder à anulação parcial e não total da liquidação impugnada, já foi decidida pelo S.T.A. a 10-7-13, no recurso n.º 121/13, conforme acórdão acessível em www.dgsi.pt. e no qual se decidiu, em conferência:

"a) conceder parcial provimento ao recurso, na parte em que requer a anulação parcial da liquidação, confirmando no mais o julgado recorrido;

b) condenar a entidade demandada a restituir à impugnante o valor da derrama pago em excesso e peticionado, acrescido de juros indemnizatórios sobre este montante, contados desde a data do seu pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito a favor da impugnante."

Nos mesmos termos parece ser de julgar o recurso interposto que, assim, tem de proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto, que não vem posta em causa pela recorrente:

1. A impugnante, A…….. SGPS Lda, é a sociedade dominante de um grupo de sociedades, tendo optado pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), nos termos do art. 63º, n.º 1, do CIRC (fls. 9 a 13, do P.A.).

2. No dia 27 de Maio de 2010, a impugnante, A…….. SGPS, Lda, apresentou declaração de rendimentos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) - Modelo 22, relativo ao lucro tributável do grupo do exercício de 2009 (fls. 9 a 13, do P.A.).

3. A impugnante autoliquidou derrama relativa a 2009, declarando, no campo 364, do quadro 10, do modelo 22, a quantia de € 72.080,17, correspondente ao somatório das derramas calculadas e indicadas individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo nas respectivas declarações periódicas de rendimentos individuais (fls, 9 a 13, do P.A.).

4. Esta auto liquidação de derrama foi efectuada de acordo com as orientações genéricas da Administração Tributária, emitidas através do ofício circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços do IRC (f1s. 15 e 19, do P.A.).

Factos não Provados:

Inexistem factos não provados com relevância para a decisão a proferir.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A recorrente Fazenda Pública, apesar de aceitar a ilegalidade julgada pelo TAF do Porto no tocante à ilegal autoliquidação da derrama referente ao exercício de 2009, insurge-se contra a anulação da autoliquidação impugnada, uma vez que era possível a anulação parcial da mesma por referência à parte peticionada pela impugnante.

Como bem refere o Ministério Público, esta questão já foi decidida expressamente por este Supremo Tribunal no acórdão proferido no recurso n.º 0121/13, datado de 10/07/2013, sendo que a solução a dar á mesma resulta, também, implicitamente do decidido no acórdão proferido no recurso n.º 01543/13, datado de 21/05/2014.

Respigando, então, o decidido naquele acórdão datado de 10/07/2013, dir-se-á:

"A questão…prende-se com a aferição da possibilidade de anulação parcial do acto de liquidação.

De harmonia com o disposto no art. 100.º da LGT, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, a administração tributária está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio.

Constitui esta norma, como sublinham Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 4ª edição, pag. 869, uma «explicitação do princípio geral de direito de que devem ser apagados todos os efeitos jurídico-práticos consequentes do

acto ilícito, reconstituindo-se a situação que existiria se ele não houvera ocorrido, princípio esse que informa igualmente o comando do art. 562º do C.Civil.

Decorre, pois, de tal normativo a possibilidade de anulação parcial dos actos tributários.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, em geral, que os actos de liquidação, por definirem uma quantia são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial daqueles actos, no referido art. 100.º, ao prever a procedência parcial de meios processuais impugnatórios (vide, por exemplo, e por mais recentes, os Acórdãos do pleno de 30.04.2013, recurso 298/12 e da Secção de Contencioso Tributário 583/10 de 12.11.2011 e 1374/12, de 30.11.2012, todos in www.dgsi.pt).

Porém, tal anulação parcial só poderá ser juridicamente admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial (Vide, neste sentido, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag. 342.).

E o critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial (cf. o citado Acórdão 1374/12).

Ora no caso em apreço, é a própria impugnante, e ora recorrida, que peticiona a anulação parcial da liquidação.

Como se constata da petição inicial - a fls. 3 - o objecto da impugnação era «o acto de autoliquidação de IRC n.º ….., na parte a que se refere à derrama respeitante ao exercício de 2008.

Nos postos 77 e 78 da petição inicial a impugnante considerava que o entendimento vertido no Ofício Circulado n.º 20 132 de 14 de Abril de 2008 era ilegal, pelo que a derrama do exercício de 2008 deveria ser apurada tendo por base o lucro tributável apurado de acordo com o RETGS, impondo-se, consequentemente, a restituição da diferença entre este valor e o valor da derrama pago com a autoliquidação, diferença essa que computava .....

Pedindo, a final, a anulação do acto de autoliquidação da derrama relativa ao exercido de ……, com as necessárias consequências legais, designadamente a restituição do valor da derrama pago em excesso acrescido de juros indemnizatórios calculados nos termos da lei e atribuindo à impugnação o valor de……

Sucede que a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa decidiu anular a decisão de indeferimento proferida no procedimento de reclamação graciosa, bem como o acto de autoliquidação de IRC do exercício de ……. na parte referente à derrama, condenando a entidade demandada a restituir à impugnante o montante autoliquidado a título de derrama e a pagar juros indemnizatórios sobre este montante, contados desde a data do seu pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito a favor da impugnante.

Nada sendo dito em contrário na decisão recorrida terá de interpretar-se esta condenação na restituição do montante autoliquidado a título de derrama, como sendo referida à totalidade desse montante.

O que é, de certo modo contraditório com a parte final da sentença em que se fixa como valor da acção o montante de ……. - cf. fls. 268.

Afigura-se-nos que, nesta parte, assistirá razão à Fazenda Pública quando sustenta que apenas deveria ter sido anulado o valor de……que era, afinal, o peticionado pela impugnante.

Efectivamente, perspectivada a questão à luz dos critérios atrás enunciados, relativos à anulação parcial do acto de liquidação, não haverá obstáculo a que o acto de liquidação seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria colectável determinada em excesso, a qual que corresponde à diferença entre a derrama calculada pela Administração Fiscal na liquidação sindicada e a derrama incidente sobre o lucro que releva para efeitos do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, isto é, sobre o lucro que resulta da soma dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados individualmente.

Procederá, pois, nesta parte a alegação de recurso. ".

Na sentença recorrida, após se terem enunciado as razões e fundamentos que determinariam a ilegalidade da autoliquidação da derrama referente ao exercício de 2009, em virtude de a mesma ter sido calculada por referência a cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, ao invés de ter sido calculada por referência ao lucro tributável do grupo, decidiu-se:

"*Nos termos de tudo quanto acaba de se expender, julgo a presente impugnação procedente, anulando, em consequência, a liquidação impugnada.*

Custas pela Fazenda Pública.

Valor da acção: 13.846,24".

Na petição de impugnação explicou-se a razão de ser da ilegalidade da autoliquidação, restringindo-se a mesma à parte de 13.846,24 €, do valor total pago 72.080,17 €.

Aí se explicou com exactidão o segmento com o qual nãos e concordava:

"*32. Nesta conformidade, tem-se, pois, uma derrama calculada no valor de €72.080,17, conforme supra mencionado.*

33. Todavia, e conforme amplamente demonstrado, esta derrama foi erroneamente calculada, porquanto dever-se-ia ter atendido, tão-somente, ao lucro tributável do grupo.

34.Assim, a derrama a considerar deverá ser no valor total de € 58.233,93.

35.Significando tal que à impugnante são devidos 13.846,24.

36.Não restando, como tal, quaisquer dúvidas que a liquidação que ora se impugna deve ser anulada.

37.Devendo emitir-se nova liquidação e notificar-se a impugnante do resultado da mesma."

E termina com o seguinte pedido:

"*Nestes termos, requer-se que a presente oposição seja julgada procedente, por provada e,*

a) Anulando-se de imediato, a liquidação de IRC, relativa ao exercício fiscal de 2009

b) Ordenando-se a devolução à impugnante do remanescente do montante de € 13.846,24.

Valor: € 13.846,24".

Se a causa de pedir que vem desenhada na petição inicial é toda orientada no sentido de uma anulação parcial da liquidação do imposto, já a conclusão e parte do pedido de anulação da liquidação de IRC do ano de 2009, excede o necessário para a reposição da legalidade da liquidação. E tendo a sentença recorrida condenado nos mesmos termos em que o pedido foi formulado, no tocante à anulação da liquidação impugnada, também excedeu o necessário à reposição da legalidade ofendida.

Assim, seguindo a doutrina do acórdão anteriormente referido, deveria o segmento decisório da sentença recorrida, e o pedido, terem sido limitados à anulação parcial da liquidação de IRC do exercício de 2009, na parte correspondente ao valor de 13. 846,24 €.

Procederá, nestes termos, o recurso que nos vem dirigido.

Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em:

a) conceder provimento ao recurso, consubstanciando-se na anulação parcial da liquidação;

b) condenar a entidade demandada a restituir à impugnante o valor da derrama pago em excesso e peticionado e que vem computado em 13.846,24.

Sem custas nesta instância de recurso.

D.N.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Aragão Seia* (relator) — *Francisco Rothes* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Prescrição das dívidas ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social IP.

Sumário:

I — Estas dívidas estão assim sujeitas a um regime prescricional próprio que é relevado na Lei 17/2000 de 08 Agosto e nas leis que sucedendo-se no tempo mantêm contudo todas elas esse mesmo regime de prescrição designadamente no artigo 60 da Lei 4/2007 de 16 Janeiro e no artigo 187 da Lei 110/2009 de 16 09.

II — Decorre desses normativos que "A obrigação do pagamento das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que a obrigação deveria ter sido paga e que:
prescrição se interrompe por qualquer diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo seu pagamento conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

III — Sendo assim a citação não pode deixar de considerar-se como uma dessas diligências administrativas interruptivas do prazo prescricional podendo mesmo afirmar-se ser entre essas diligências a mais solene tendo em conta o seu conceito e finalidade.

IV — E preceituando o artigo 327/1 do CC que se a interrupção resultar da citação o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo é manifesto que atenta a data dos factos tributários e a data da citação não haviam decorrido ainda os cinco anos pelo que as dívidas se não encontram prescritas.

Processo n.º 1162/14-30.
Recorrente: A……., L.ª
Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF de Leiria que julgou improcedente a reclamação deduzida por A……. LDª contra o despacho proferido pelo coordenador do SPE de Leiria do IGFSS, IP que determinou a penhora no valor da dívida exequenda do reembolso do IVA veio a reclamante dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1- O regime do artigo 327 do Código Civil apenas se aplica às execuções fiscais por força da alteração do artigo 49 da LGT na redacção dada pela Lei 53-A /2006.

2- Na verdade apenas a partir de 01 Janeiro de 2007 é que a citação constitui um facto interruptivo de natureza duradoura ou seja o prazo de prescrição não corre entre a citação até ao trânsito em julgado do despacho que ponha termo ao processo.

3- Pelo contrário antes da redacção do artigo 49 da LGT dada pela Lei 53-A/2006 o regime do artigo 326 do CC não se aplicava às execuções fiscais por força da existência de um regime especial na lei tributária nesta matéria.

4- O regime do artigo 49 da LGT após a vigência da lei 53-A/2006 apenas se aplica aos factos interruptivos ocorridos após a sua entrada em vigor ou seja o novo regime não se aplica à citação da recorrente na execução fiscal n.º 1001200601114522 e apensos a qual ocorreu em 21 de Março de 2006.

5- O facto de em 01 Janeiro se não ter completado um ano o prazo de um ano contado da citação e durante o qual a execução tivesse estado parada não significa que se aplique o novo regime do artigo 49 da LGT na redacção dada pela lei 53-A/2006.6- Com efeito o facto de não se poder qualificar a citação de 21 03 de 2006 como facto interruptivo de efeito suspensivo, a consequência a retirar desse facto consiste em contar o prazo de cinco anos contados da própria citação pelo qual a dívida exequenda desta execução e apensos se encontra prescrita.

7- A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação do artigo 49 da LGT na redacção dada pela Lei 53-A/2006 e n.º 1 do artigo 327 do CC.

Deve dar-se provimento ao recurso e revogar-se a sentença na parte em que não conheceu a divida prescrita.

Não houve contra alegações.

Colhidos os vistos cumpre decidir:

FUNDAMENTAÇÃO:

De Facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada e que as partes aceitam:

1- Em 03 02 2006 o IGFSS, I.P. emitiu certidões de dívida nºs 616612, 616610 e 616611 constantes de folhas 13 a 15 dos autos relativos a contribuições dos anos 2002 (meses de Setembro e Dezembro) 2003, 2004 e 2005 nos valores de € 211,93, € 1578,59 e €4,091,50.

2- Em 21 03 2008 a reclamante recepcionou o aviso de recepção que acompanhou o envio por correio postal registado do oficio constante de folhas 11 dirigido à impugnante como assunto "citação" "processo de execução fiscal n.º 1001200601114522 e apensos" aviso esse assinado a folhas 16 dos autos.

3- Em 06 10 2007 o IGFSS, I.P. emitiu as certidões de dívida n.º 6152.6153 e 6152/2007 constantes de folhas 18 a 20 dos autos relativos a contribuições do ano de 2007 nos valores de € 405,56, € 875,63 e € 405,56, respectivamente.

4- Em 23 10 2007 a reclamante recepcionou o aviso de recepção que acompanhou o envio por correio postal registado do ofício constante de folhas 17 dirigido à impugnante como assunto "citação" "execução n.º 1001200701092073 e apensos", por dívida no valor de € 1,459,15 (cf aviso esse assinado a folhas 21 dos autos.)

5- Em 11 03 2014 a reclamante requereu ao IGFSS o pagamento das dívidas identificadas nos pontos anteriores no valor total de € 9.802,892 em 36 prestações nos termos do requerimento constante de folhas 22 dos autos.

6- Em 11 03 2014 o coordenador da secção de processo executivo de Leiria proferiu despacho de deferimento do pedido de pagamento em prestações da quantia de € 680,32, em 36 prestações mensais e a obrigação de prestação de garantia cfr ofício de folhas 23 dos autos.

7- Em 03 04 2014 o reclamante requereu a prorrogação do prazo de 15 dias fixado para a prestação de garantia por mais 15 dias cfr folhas 31 dos autos. Pedido que foi indeferido por despacho proferido na mesma data aposto no próprio requerimento.

8- Em 24 03 2014 a reclamante requereu a declaração da prescrição das dívidas alegando para o efeito a decorrência do prazo legal de cinco anos desde a ocorrência dos factos tributários cfr folhas 28 dos autos.

9- Em 07 05 2014 o coordenador do SPE dos serviços do IGFSS de Leiria proferiu despacho de indeferimento parcial desse requerimento no qual foi determinada a prescrição das contribuições relativas ao mês de Dezembro de 2005 do PEF 100 1200900174866 considerando interrompido o prazo de prescrição dos restantes processos.

10- Em 08 05 2014 a decisão descrita no ponto anterior foi remetida pelo IGFSS à ora reclamante por via postal registada cfr folhas 37 dos autos.

11- Em 19 05 2014 a Direcção de Serviço de reembolsos do IVA da Administração Tributária informou o reclamante via correio electrónico que o reembolso do IVA fora objecto de penhora pelo IGFSS, I.P. no valor de € 9 762,63 cfr folhas 7.

12- Em 23 05 2014 a presente reclamação foi enviada ao IGFSS folhas 3 dos autos.

Perante esta factualidade o mº juiz "a quo" passou a conhecer da invocada prescrição das dívidas exequendas e considerando que o prazo da prescrição se interrompe com qualquer diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, diligência essa conducente à cobrança dessa dívida. Tendo em conta que a reclamante foi citada em 21 03 2006 e que a divida do processo n.º 100120060 1114522, a mais antiga é de Setembro de 2002 porque o prazo de prescrição era de 5 anos considerou que relativamente a tal divida não ocorrera ainda a prescrição.

E relativamente às dividas do PEF n.º 1001200701092073 porque a citação ocorrera em 23 10 2007 considerou pelas mesmas razões que a prescrição ainda não ocorrera.

E isto porque entendeu não ser aplicável ao caso o regime do artigo 49/2 da LGT por a cessação do efeito interruptivo por efeito da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte se não ter verificado por força das citações anteriormente referidas.

A recorrente não se conforma com esta decisão e como se vê das conclusões de recurso entende que foi feita uma incorrecta aplicação do artigo 49 da LGT.

Considera que o regime resultante do artigo 49 da LGT na redacção dada pela Lei 53-A/2006 apenas se aplica aos factos interruptivos ocorridos após a sua entrada em vigor. E sendo assim porque a citação como facto interruptivo da prescrição nas dividas tributárias só releva a partir de 01 Janeiro de 2007.

As citações feitas na pessoa da reclamante antes dessa entrada em vigor não relevam como factos interruptivos do efeito suspensivo pelo que contando-se o prazo de cinco anos a partir da citação as dívidas se encontram prescritas.

Vejamos.

Sabendo nós que a prescrição resulta do não exercício do seu direito pelo credor durante o prazo que fixado por lei e pelo não cumprimento do devedor ou não reconhecimento desse direito pelo devedor no mesmo prazo determinando a sua ocorrência a extinção das titularidades jurídicas e isto por força dos princípios da segurança jurídica e do combate às situações de indefinidas pendências do exercício do direito já que tal indefinição contende mesmo como princípio da capacidade razão pela qual no âmbito das relações jurídicas públicas esta causa extintiva actua de forma automática pelo que o seu conhecimento e reconhecimento extintivo é oficioso temos contudo de convir que face ao anteriormente expendido dada a relevância da citação tal excepção.

No caso dos autos a questão que se coloca é a de saber se a sentença recorrida errou na aplicação do direito ao não declarar prescritas as dívidas referentes ao PEF 100 1200 60111 4522.

Essas dívidas como resulta do probatório da sentença recorrida são dívidas referentes a contribuições do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social dos anos de 2002 a 2005 para as quais a Lei 17 /2000 de 08 Agosto fixou o prazo de prescrição de 5 anos. Esse prazo foi mantido pelas leis 32/02 de 2012, Lei 4/2007 e 16 de Janeiro da Lei 110/2009 de 16 09.

Prescrevia o n.º 2 do artigo 63 da Lei 17/2000:

"A obrigação do pagamento das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que a obrigação deveria ter sido cumprida."

E o n.º 3 estipula que:

"A prescrição se interrompe por qualquer diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo seu pagamento conducente à liquidação ou cobrança da dívida."

Estas dívidas estão assim sujeitas a um regime prescricional próprio que é relevado nas leis anteriormente citadas que sucedendo-se no tempo mantêm contudo todas elas esse mesmo regime de prescrição designadamente no artigo 60 da Lei 4/2007 de 16 Janeiro e no artigo 187 da Lei 110/2009 de 16 09.

Sendo assim a citação ocorrida em 21 03 2006 como ficou provado não pode deixar de considerar-se como uma dessas diligências administrativas interruptivas do prazo prescricional podendo mesmo afirmar-se ser entre essas diligências a mais solene tendo em conta o seu conceito e finalidade.

Efectivamente sendo a citação no processo executivo fiscal o acto pelo qual se dá conhecimento ao executado de que contra ele foi proposta determinada execução tendo reclamante sido citada em relação a este processo nesses termos em 21 03 2006 e tendo assinado o aviso de recepção relativo a tal facto não pode deixar de conhecê-lo e retirar dele as consequências decorrentes do preceituado no artigo 323/1 do Código Civil que assim prescreve:

"1 A prescrição interrompe-se pela citação …… que exprima directa ou indirectamente a intenção de exercer o direito seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente."

E preceituando o artigo 327/1 do CC que se a interrupção resultar da citação o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo é manifesto que atenta a data dos factos tributários e a data da citação não haviam decorrido ainda os cinco anos pelo que as dívidas se não encontram prescritas.

Ora este regime fixado pelos diplomas legais que anteriormente referimos afasta desde logo a aplicação do regime previsto no artigo 49/2 da LGT na redacção anterior à lei 53-A/2006 relativamente aos efeitos do acto interruptivo no caso de paragem do processo por mais de um ano.

Não sendo por isso também essa aplicação decorrente da aplicação retroactiva do n.º 2 do artigo 49 da LGT na redacção dada pela lei 53-A/2006 no que concerne aos efeitos interruptivos da citação.

No sentido ora propugnado se pronunciou já o acórdão do STA de 29 01 2014 in processo 01941/13.

A sentença que assim decidiu não enferma do apontado erro de julgamento de direito.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente

Lisboa, 17 Dezembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Ascensão Lopes — Pedro Delgado.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Despacho de reversão. Impugnação. Erro na forma de processo. Convolação.

Sumário:

I — O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em falta de fundamentação deste ou em outros vícios a tal acto imputados, é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial.

II — Sendo intempestiva a utilização do meio processual para o qual haveria de se convolar, não deve ser ordenada a convolação.

Processo n.º 1171/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo TAF de Almada, julgou improcedente a impugnação que deduziu contra «o despacho de reversão, emanado em 16 de Julho de 2010, pela Exma. Sra. Coordenadora da Secção de Processo Executivo de Setúbal…» proferido com referência ao processo de execução fiscal n.º 1501200801177214 e apensos a correr termos na Secção de processos do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Setúbal.

1.2. Termina com a formulação das conclusões seguintes:

A – O Tribunal de 1.ª Instância decidiu julgar improcedente a Impugnação Judicial, por julgar procedente a excepção dilatória da impropriedade do meio processual utilizado e impossibilidade de convolação no meio adequado, absolvendo a Fazenda Pública da instância, por entender que não estaria

alegado qualquer dos fundamentos admitidos pelo artigo 99º do CPPT e que os fundamentos evidenciados teriam uma sede própria, distinta da Impugnação Judicial – Oposição à execução fiscal.

B – Com efeito, o tribunal *a quo* considera que o processo de impugnação apenas será de utilizar quando o acto a impugnar é um acto de liquidação ou outro acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo, cabendo no processo de oposição fiscal aferir-se da legitimidade e justiça da execução devido à falta de correspondência com a situação material subjacente, ou seja, o processo de impugnação judicial apenas tem por função apreciar a legalidade de actos tributários de liquidação, na medida em que é deste acto administrativo que resulta a declaração do direito do Estado a um determinado quantitativo pecuniário e visa a declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado ou a sua anulação com fundamento em vício que afecte a sua validade.

C – Concluindo que, no caso em apreço, da leitura da petição inicial se conclui não se estar perante situação enquadrável nas diversas alíneas do artigo 99º do CPPT, pois a impugnante pretende ver extinta a execução fiscal, rejeitando ainda a possibilidade de convolação do processo em virtude de a petição inicial ter sido apresentada dentro do prazo legalmente concedido para a impugnação judicial (90 dias), mas depois de decorrido o prazo legal para oposição à execução (30 dias).

D – A ora recorrente fundou a sua Impugnação Judicial na ausência de fundamentação do Despacho de reversão, bem como na preterição de outras formalidades essenciais, em virtude de o Despacho impugnado ser omisso quanto a alguns dos elementos essenciais da reversão, tais como a demonstração da inexistência de bens penhoráveis do devedor ou a fundada insuficiência de património, dos quais depende o chamamento dos responsáveis subsidiários ao processo, com base, justamente, no artigo 99º, alíneas c) e d) do CPPT, pedindo a anulação do Despacho de reversão e a extinção da execução fiscal contra si.

E – Nos termos do disposto pelo artigo 153º, n.º 2 do CPPT, o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende entre outras da inexistência de bens penhoráveis do devedor, o que não foi demonstrado pela Fazenda Pública, assim como não foi fundamentado ou demonstrado exercício da gerência de facto da devedora originária pela ora recorrente.

F – A alegação de insuficiência patrimonial da executada principal é uma das condições essenciais de fundamentação de qualquer acto de reversão, pelo que a sua ausência coloca desde logo a questão da imperfeição da citação, nos termos do artigo 37º, n.º 2 do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

G – Encontram-se assim verificados não só o fundamento da preterição de formalidades legais, como ainda o vicio de omissão parcial da fundamentação legalmente exigida, presentes respectivamente nas alíneas d) e c) do artigo 99º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, pelo que se procedeu à impugnação do despacho de reversão, e pelo que não existe erro na forma de processo.

H – Ora, os fundamentos para a oposição à execução fiscal são aqueles que taxativamente se encontram enumerados no artigo 204º do CPPT, enquanto os de impugnação do acto tributário se encontram referidos apenas a título exemplificativo pelo artigo 99º do CPPT, podendo servir de base à mesma qualquer ilegalidade.

I – A Reversão efectuada em processo de execução contra o responsável tributário subsidiário constitui facto tributário susceptível de impugnação com fundamento na sua ilegalidade, designadamente por não se mostrarem verificados os pressupostos que determinam a reversão da execução e a que aludem o artigo 24º da LGT, situação que constitui ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e preterição de formalidades legais.

J – A impugnação da reversão operada em execução fiscal não constitui fundamento à oposição, destina-se a reagir contra o facto que deu origem ou fundamento ao título executivo e não encontra fundamento em nenhuma das previsões constantes do artigo 204º do CPPT.

L – A recorrente pretendeu reagir contra o acto de reversão, por entender que o mesmo é ilegal por não se mostrarem verificados os pressupostos fixados pelo artigo 24º, n.º 1 da LGT e 153º, n.º 2 do CPPT quanto à obrigatoriedade de fundamentação do Despacho de reversão, o que constitui fundamento de impugnação nos termos do art. 99º do CPPT e não um fundamento de oposição à execução.

M – Em face do exposto, a decisão recorrida efectuou uma errada interpretação e aplicação da lei, em particular dos normativos constantes dos artigos 99º e 204º do CPPT, pois não se verifica a existência de erro na forma de processo empregue pela recorrente, motivo pelo qual os autos deveriam ter prosseguido para conhecimento e decisão a proferir sobre o mérito, pelo que a decisão é errada e causa agravo à recorrente.

Termina pedindo o provimento do recurso, revogando-se a decisão recorrida e ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal *a quo* para conhecimento do mérito da impugnação deduzida, se a tal nada mais obstar.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A…… no processo em que é impugnante:

A questão colocada no recurso interposto, a qual é relativa a ser a impugnação meio processual adequado para reagir a reversão contra responsável subsidiário com fundamento em ilegalidade do despacho de reversão e no caso de não constarem da citação elementos essenciais relativos à fundamentação foi já decidida pelo S.T.A. a 30-4-13 no recurso n.º 01292/12, conforme acórdão acessível em www.dgsi.pt, no qual se decidiu em conferência que:

"I – É a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão.

II – A falta de entrega ao citado dos elementos essenciais da liquidação do imposto, incluindo a fundamentação, consubstancia uma nulidade secundária enquadrável no artigo 198º do CPC, que tem que ser arguida pelo interessado no prazo para a dedução da oposição, não constituindo tal ilegalidade fundamento de impugnação judicial."

Nos mesmos termos parece ser de julgar o recurso interposto que, assim, tem de improceder.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1. Por ofício de 16/07/2010, foi remetida a impugnante a citação por reversão no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1501200801177214 e apensos, que corre termos na Secção de Processos do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Setúbal, através de carta registada com aviso de recepção que foi assinado em 02/08/2010 (cfr. docs. juntos a fls. 37 e 38 do processo instrutor junto aos autos);

2. A presente petição inicial deu entrada na Secção de Processo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social em 19/10/2010 (cfr. fl. de rosto da p.i.).

3.1. Enunciando como questão jurídica a solucionar a da procedência ou não da impropriedade do meio processual utilizado, a sentença veio a concluir pela procedência da dita excepção dilatória (suscitada pela Fazenda Pública) da impropriedade do meio processual usado e, dada a impossibilidade de convolação para o meio processual adequado, pela consequente absolvição da instância da entidade impugnada.

Para tanto, a sentença considerou, em síntese, o seguinte:

A) Ocorre erro na forma de processo:

- O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do Tribunal com o recurso à acção; e o pedido constitui vinculação temática para o Tribunal, pois é dentro dele que se move (n.º 1 do art. 668º do CPC).

- No processo de impugnação judicial aprecia-se a legalidade do acto tributário de liquidação, dado ser este o acto administrativo do qual resulta, de forma definitiva, a declaração do direito do Estado a um determinado quantitativo pecuniária. A impugnação judicial visa a declaração de inexistência ou nulidade desse acto impugnado ou a sua anulação, com fundamento em qualquer vício que afecte a validade deste (ex vi art. 99º do CPPT). Ou seja, o processo de impugnação (previsto nos arts. 99º e ss. do CPPT) será de utilizar quando o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo.

- No processo de oposição fiscal afere-se da legitimidade e justiça da execução devido à falta de correspondência com a situação material subjacente.

- No caso dos autos basta uma leitura da p.i. para verificarmos que não estarmos perante uma situação enquadrável nas diversas alíneas do art. 99º do CPPT. É que, lendo a p.i. verifica-se que estamos perante uma situação em que o A. pretende ver extinta a execução fiscal que indica no cabeçalho da peça processual, isto é, pretende opor-se a uma execução fiscal para a qual já foi citado.

E quanto ao pedido de extinção do processo executivo no que à impugnante respeita, o mesmo não respeita a nenhum acto de liquidação mas sim ao acto de reversão. Ou seja, estamos perante um pedido que apenas pode ser objecto de oposição à execução e nunca de impugnação judicial.

B) Por outro lado, não é legalmente viável a convolação do processo para a forma adequada:

- A impugnante termina a sua petição pedindo: que seja "(...) extinta a execução no que se refere à executada (...)." Ora, admitindo que os pedidos são no sentido de anular o despacho de reversão e consequentemente a extinção da execução, a verdade é que estes apenas são consentâneos com um pedido de oposição à execução previsto nos arts. 203º e ss. do CPPT e que, assim sendo, haveria que convolar a presente impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

- Mas existe um facto que obsta à convolação dos presentes autos: é que, na hipótese de se ordenar o prosseguimento dos autos como processo de oposição à execução fiscal, impor-se-ia, desde logo, a rejeição liminar dela, por extemporaneidade, visto que, tendo a citação ocorrido em 2/8/2010 (cfr. ponto 1 do probatório) e tendo a presente petição inicial dado entrada na Secção de Processos do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social em 19/10/2010 (cfr. ponto 2 do probatório), há muito que se encontra precludido o prazo (30 dias – art. 203º do CPPT) de dedução da presente oposição (mesmo considerando que o prazo não corre em férias judiciais, o prazo teria terminado em 30/9/2010).

3.2. Do assim decidido discorda a recorrente que, no essencial, alega ter fundado a impugnação (i) na ausência de fundamentação do despacho de reversão, (ii) bem como na preterição de outras formalidades essenciais, em virtude de aquele despacho ser omisso quanto a alguns dos elementos essenciais da reversão, tais como a demonstração da inexistência de bens penhoráveis do devedor ou a fundada insuficiência de património, dos quais depende o chamamento dos responsáveis subsidiários ao processo, com base, justamente, no art. 99º, als. c) e d) do CPPT; e pedindo, consequentemente, a anulação desse despacho de reversão e a extinção da execução fiscal contra si.

Ou seja, a recorrente invoca, precisamente, quer o disposto no n.º 2 do art. 153º do CPPT (no sentido de que o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende, entre o mais, da inexistência de bens penhoráveis do devedor), quer o facto de tal não ter sido demonstrado pela Fazenda Pública, como não ter sido, igualmente, fundamentado ou demonstrado o exercício da gerência de facto da devedora originária, por parte da recorrente.

E invoca, ainda, que também a ausência de fundamentação em termos da insuficiência patrimonial da executada principal coloca desde logo a questão da imperfeição da citação, nos termos do art. 37º, n.º 2 do CPPT.

Na tese da recorrente, está, portanto, verificado não só o fundamento da preterição de formalidades legais, como está ainda verificado o vício de omissão parcial da fundamentação legalmente exigida (vícios presentes respectivamente nas als. d) e c) do art. 99º do CPPT). Daí que podia proceder, e procedeu, à impugnação (através do meio processual impugnação judicial) do despacho de reversão; e não existindo, consequentemente, erro na forma de processo. Para a recorrente, os fundamentos para a oposição à execução fiscal são os que taxativamente estão enumerados no art. 204º do CPPT, enquanto os de impugnação do acto tributário se encontram referidos apenas a título exemplificativo pelo art. 99º do CPPT, podendo servir de base à mesma qualquer ilegalidade, além de que a reversão efectuada em processo de execução contra o responsável tributário subsidiário constitui facto tributário susceptível de impugnação com fundamento na sua ilegalidade, designadamente por não se mostrarem verificados os pressupostos que determinam a reversão da execução e a que aludem o art. 24º da LGT, situação que constitui ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e preterição de formalidades legais.

3.3. A questão a decidir no presente recurso é, portanto, a de saber se a impugnação é o meio processual adequado para reagir à reversão contra responsável subsidiário, com fundamento em ilegalidade do despacho de reversão e no caso de não constarem da citação elementos essenciais relativos à fundamentação.

Vejamos.

4.1. O erro na forma do processo substancia uma nulidade que radica na utilização de meio processual impróprio. Afere-se, portanto, pela adequação do meio processual utilizado ao fim por este visado: se o pedido, a concreta pretensão de tutela solicitada ao tribunal não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo.

Por outro lado, a consequência do erro na forma do processo (n.ºs. 1 e 2 do art. 193º do NCPC) é a anulação dos actos que não possam ser aproveitados e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei, só não sendo possível o aproveitamento dos actos já praticados quando deles resulte diminuição das garantias do réu.

Descendo à questão em causa nos autos, a jurisprudência do STA tem reiteradamente afirmado que o meio adequado para reagir contra o despacho de reversão é a acção de oposição à execução fiscal prevista nos arts. 203º a 213º do CPPT (cfr., entre outros, os acs. desta Secção do STA, de 26/11/2014, rec. n.º 01010/14; de 19/11/2014, rec. n.º 01009/14; de 30/4/2013, rec. n.º 01292/12; de 12/1/2012, rec. n.º 0633/11; de 10/11/2011, rec. n.º 0681/11; de 29/6/2011, rec. n.º 0121/11; de 30/3/2011, rc n.º 0742/10; de 27/10/2010, rec n.º 038/10; de 28/10/2009, rec. n.º 0578/09; de 20/1/2010, rec. n.º 814/09; de 30/9/09, rec. n.º 0587/2009; de 30/9/2009, rec. n.º 0626/09).

E no mesmo sentido se pronuncia, igualmente o Cons. Jorge Lopes de Sousa. ([1])

Ora, a recorrente formula na presente impugnação o pedido seguinte: «… deve a presente impugnação ser julgada procedente por provada e em consequência ser extinta a execução no que se refere à executada A……».

E em termos da factualidade que substancia este pedido a recorrente alegou que o despacho de reversão é ilegal, (i) quer porque nele não vem provada a culpa da executada, pelo facto do património da originariamente executada sociedade B…… Lda. se ter tornado insuficiente para a satisfação das dívidas à segurança social, (ii) quer porque ela impugnante não foi gerente de facto da originária devedora, (iii) quer porque o património da dita sociedade ainda não se mostra totalmente excutido.

Todavia, como bem diz a sentença recorrida, a impugnação judicial (arts. 99º e ss. do CPPT) constitui o meio processual típico que a lei oferece para reacção contra o acto tributário de liquidação dos tributos, com fundamento em qualquer ilegalidade e, por sua vez, a oposição é o meio processual

para reagir contra o acto (despacho) de reversão proferido em sede de execução fiscal, com fundamento na falta de pressupostos, legitimidade, fundamentação, ou outros vícios que o afectem (art. 204º do CPPT).

Na verdade, sendo o despacho que ordena a reversão um acto praticado no âmbito de um processo de execução fiscal, é sindicável através dos meios processuais próprios deste processo (no caso, por via da oposição à execução). Além de que, no caso, também as questões invocadas se enquadram nos fundamentos de oposição.

E não obstante o responsável subsidiário poder, por um lado, impugnar judicialmente a liquidação (cfr. o n.º 4 do art. 22º da LGT), nos termos gerais, a partir da data da sua citação (art. 102º, n.º 1, alínea c) do CPPT) no processo de execução e poder, por outro lado, deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203º e 204º do CPPT, estes meios de defesa têm campos de aplicação distintos e o responsável subsidiário não pode indistintamente optar por um ou outro meio, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo.

No caso vertente, a recorrente deduziu a presente impugnação judicial, mas não pretende sindicar qualquer dos actos de liquidação das contribuições e cotizações à Segurança Social ou das restantes quantias também objecto da execução contra si revertida: antes pretende atacar os actos preparatórios do acto de reversão e o próprio acto de reversão da execução.

Ora, se como se viu, «não é em função do vício do acto sindicado, mas antes do próprio acto sindicado, que se determina qual o meio de defesa processualmente adequado dentre os que a lei assegura ao executado por reversão» (cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 26/11/2014, rec. n.º 1010/14), então, no caso, uma vez que o acto impugnado é o despacho de reversão, e não as liquidações das dívidas exequendas, haveremos de concluir que a impugnação judicial não é o meio processualmente idóneo para reagir contra o dito despacho, pois que tratando-se de acto praticado no âmbito de processo de execução fiscal, terá de ser sindicado através dos meios de defesa próprios deste processo.

A sentença recorrida decidiu, pois, de acordo com a lei aplicável, ao julgar verificado erro na forma do processo.

4.2. E bem decidiu, igualmente, quanto à não viabilidade da «convolação» da presente impugnação para processo de oposição à execução fiscal, pois que a tal obstaria intempestividade da oposição convolada, atendendo ao que consta da factualidade julgada provada e sabido que o prazo para dedução tempestiva da oposição é de 30 dias, contados da citação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 203.º do CPPT. Daí que, apesar de, como se disse, a consequência do erro na forma do processo se reconduzir à anulação dos actos que não possam ser aproveitados e à prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (n.ºs. 1 e 2 do art. 193º do NCPC), no caso, se impusesse, como bem entendeu a sentença recorrida, a absolvição da instância, visto que nenhum acto poderia ser aproveitado: é que na hipótese de se ordenar o prosseguimento dos autos como processo de oposição à execução fiscal, impor-se-ia, desde logo, a respectiva rejeição liminar, por extemporaneidade, até para evitar a prática de um acto inútil (art. 130º do NCPC, correspondente ao anterior art. 137º).

Sendo que nem sequer a alegada questão (na Conclusão F do recurso) da imperfeição da citação, nos termos do n.º 2 do art. 37º do CPPT, devido a invocada ausência (na fundamentação do questionado despacho de reversão) das razões da insuficiência patrimonial da executada principal, poderia proceder, pois que a eventual a falta de entrega ao citado dos elementos essenciais da liquidação do imposto, incluindo a fundamentação, sempre consubstanciaria nulidade secundária enquadrável no art. 198º do CPC, a ser arguida pelo interessado no prazo para a dedução da oposição, mas não constituindo tal ilegalidade fundamento de impugnação judicial (cfr. o citado ac. de 30/4/2013, rec. n.º 01292/12).

A decisão recorrida, concluindo pela procedência da excepção dilatória suscitada (da impropriedade do meio processual) e pela consequente absolvição da instância, decidiu pois de acordo com a lei aplicável.

Daí que, em suma, se imponha a improcedência do recurso e a confirmação do julgado recorrido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia.*

([1]) *CPPT anotado e comentado, vol. III, 6ª ed. 2011, Anotação 38c1) ao art. 204º, p. 499.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Impugnação do acto de liquidação. Indeferimento liminar. Erro na forma de processo. Acto judicial de gestão inicial do processo.

Sumário:

Sendo o processo de impugnação um processo que, por determinação legal, é apresentado ao juiz para despacho liminar – artº 110º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário – verificando-se que ocorre, de forma evidente, a excepção dilatória de erro na forma de processo, e sendo impossível a conversão do processo no processo adequado aos pedidos formulados, impõe-se o indeferimento liminar da petição inicial como acto judicial de gestão inicial do processo – artº 590º do Código de Processo Civil, aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Processo n.º 1186/14-30.
Recorrente: A…….
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra de 26 de Junho de 2014
Indeferiu, liminarmente, a petição.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., impugnante, **veio interpor o presente recurso da decisão judicial supra mencionada,** proferida no processo n.º 226/14.9BECBR tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. O Recorrente vem interpor da Sentença de fls., proferida pelo douto Tribunal a quo, que rejeitou liminarmente a impugnação por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do artigo 99º, CPPT e a convolação da impugnação em oposição à execução não ser possível, não podendo conformar-se com tal Decisão.

2. O Recorrente foi citado como executado no processo de reversão fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, estando, na citação, expressa a possibilidade do Recorrente "… apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artigo 99º e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º", todos do CPPT.

3. Os fundamentos indicados no artigo 99º, CPPT, não são taxativos, dizendo-se que constitui "fundamento de impugnação qualquer ilegalidade designadamente: …".

4. Além das ilegalidades constantes das várias alíneas do referido artigo, outras podem verificar-se e constituir fundamento de impugnação judicial, como são, certamente, as invocadas no requerimento inicial.

5. Desde logo, atendendo ao invocado no requerimento inicial de Impugnação Judicial, onde o Recorrente alega que a notificação para o exercício do direito de audição se encontra amputada dos pressupostos fáctico-jurídicos da liquidação, o que gera a nulidade da citação, e que, na Defesa apresentada, apresentou factos novos e arrolou prova testemunhal e que a Administração Tributária não apreciou tais factos e não inquiriu as testemunhas arroladas, o que também gera nulidade por violação do princípio do contraditório, extrai-se que a Administração Tributária não fundamentou a sua Decisão, correspondendo tais fundamentos invocados pelo Recorrente a ausência ou vício de fundamentação legalmente exigida (cfr. alínea c), artigo 99º, CPPT).

SEM PRESCINDIR,

6. A citação expressamente permite a possibilidade ou dá a opção ao Impugnante, ora Recorrente, de escolher por entre os aí referidos meios processuais, a forma para reagir ao processo de reversão fiscal.

7. Nos termos do artigo 36º, n.º 2, CPPT "as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado…", daí decorrendo que tal indicação deve ser correcta e que, caso o não seja, o erro daí decorrente não pode prejudicar o contribuinte, pois se foi dada a opção ao contribuinte, ao mesmo deve ser dada a consequente liberdade de escolha.

8. Conforme consta do douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/04/09, proferido no recurso n.º 1108/08, "(…) sendo a lei que faculta ao contribuinte este meio de defesa, não pode a administração tributária pretender coarctar aos contribuintes as garantias que a lei lhes confere,

impondo-lhes uma via única de reacção quando a via oferecida pelo legislador é dual", pelo que não pode impor-se ao Impugnante, ora Recorrente, determinada forma de reacção, quando as vias oferecidas quer pelo legislador, quer pela Administração Tributária, são várias, como consta da citação.

9. A Jurisprudência tem vindo a adoptar o entendimento de que os interessados não devem ser prejudicados por erros das entidades oficiais competentes - neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 05/05/87, 24/10/96 e 31/05/05, proferidos nos recursos nºs 23.205, 39.578 e 46.544, respectivamente.

10. Atento o teor do n.º 3 do artigo 193º, do CPC (O erro na qualificação do meio processual utilizado pela parte é corrigido oficiosamente pelo juiz, determinando que se sigam os termos processuais adequados), rejeitado aquele processo de impugnação judicial, rejeição com a qual não se concorda, deveria ter-se observado a convolação do processo.

11. A Sentença proferida pelo douto Tribunal a quo violou o disposto nos artigos 99º, CPPT e 193º, n.º 3, CPC.

Requereu que seja dado provimento ao presente recurso, com base no supra alegado e, em consequência, ser admitida a impugnação judicial deduzida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Os pedidos formulados:

1. declaração de nulidade do despacho de reversão

2. e declaração de não verificação dos pressupostos legais da reversão, com as consequências legais, não se enquadram em nenhuma das alíneas do artº 204º do CPPT.

Tais pedidos seriam compatíveis com o processo de oposição judicial à execução fiscal que o recorrente teria que ter instaurado no prazo de 30 dias contados a partir da data da sua citação - artigo 203.º n.º 1, a) do CPPT, prazo que se mostrava, há muito, esgotado quando instaurou o processo de impugnação do acto de liquidação, em 19 de Março de 2014.

O recorrente não pretende discutir a legalidade do acto de liquidação mas, num prazo mais longo que o legal, reagir contra a execução fiscal.

O recorrente foi citado, em 19 de Dezembro de 2013, para no prazo de 30 dias a contar da citação, pagar a quantia exequenda de 66.433,85 EUR, requerer o pagamento em prestações ou dação em pagamento ou deduzir oposição judicial com base nos fundamentos enunciados no artigo 204.º do CPPT, sendo, também, informado de poder apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º e prazos estabelecidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT. Não se vê como pode ele invocar uma situação de erro criada pela AT, quando esta lhe deu toda a informação necessária para que face, aos artigos em causa, utilizasse os meios próprios para formular cada um dos pedidos.

Verificado o erro na forma de processo, impõe o artº 98º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário a convolação na forma de processo adequada, nos termos da lei, a significar que esta convolação não serve para suprir todos os erros e omissões do contribuinte, dando-lhe uma segunda oportunidade para praticar os actos que poderiam vir a acautelar os seus interesses, depois de esgotado o prazo legal fixado para que o pudesse ter efectuado, mas tão só obter uma decisão de mérito relativamente a pretensões atempadamente formuladas, mas seguindo uma errada forma de processo. O impugnante/recorrente teve a oportunidade de se opor ao prosseguimento da execução fiscal e não o fez.

Estamos, pois, reconduzidos ao erro na forma de processo, por o oponente ter lançado mão do processo errado para fazer actuar a sua pretensão em juízo.

O erro na forma de processo, constitui excepção dilatória que determinará a anulação de todo o processo, e a absolvição do réu da instância, nos casos em que a própria petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, como aqui ocorre, por estar esgotado o prazo para oposição, em conformidade com o disposto nos artºs 199º, n.º 1; 288º, n.º 1, alínea b); 493º, n.º 2, e 494º, alínea b), todos do Código de Processo Civil, ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Citado que foi para a execução pode, também deduzir oposição à execução fiscal contra si revertida.

Não lhe confere a lei a faculdade de escolher a seu belo prazer um ou outro processo para obter a extinção da execução ou a anulação do acto de liquidação, ainda que tenha direito de formular, em processo próprio, cada uma dessas pretensões. A lei pretende que ele possa exercer os mesmos direitos que, em abstracto, poderia ter exercido, ou exerceu, o devedor originário quanto ao acto de liquidação, o que fará no processo de impugnação. Sendo que também, no processo de oposição à execução poderá suscitar as questões que foram ou poderiam ter sido suscitadas pelo executado contra o pedido executivo a par daquelas que respeitem exclusivamente à reversão da execução que lhe são próprias.

A palavra ilegalidade, nas alegações do recorrente parece uma palavra «mágica» susceptível de se encaixar indiferentemente em qualquer dos processos – impugnação e oposição -. Mas se o que está em causa é a ilegalidade do despacho de reversão, naturalmente que ela não pode ser discutida num

processo como o de impugnação que visa apurar da legalidade do acto tributário que nada tem a ver com a execução que ocorre temporal e logicamente muito posteriormente à formação do acto tributário.

O artigo 97º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, define que "a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo", à semelhança do estatuído no artigo 2º, nº2, do Código de Processo Civil: "a todo o direito (…) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo" a indicar que a cada direito corresponde uma só acção.

O artº 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é taxativo, mas reporta-se a qualquer ilegalidade atinente ao acto de liquidação e não qualquer ilegalidade que possa ocorrer no processo de execução fiscal. Para as ilegalidades geradas no processo de execução fiscal, como ocorre com a legalidade do acto de reversão, será meio processual adequado o processo de oposição á execução fiscal, enquanto que as irregularidades de que padeça a citação para a execução fiscal poderão ser alvo de reclamação no próprio processo de execução.

Quando o pedido formulado nada tem a ver com a legalidade ou existência do acto tributário, estar-se-á perante um erro na forma de processo, devendo efectuar-se a convolação da petição de impugnação judicial em petição de oposição à execução fiscal (arts. 97.º, n.º 3, da LGT e 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e Processo Tributário), sempre que, o processo instaurado segundo a forma processual errada comporte as virtualidades necessárias a poder prosseguir sob a forma processual adequada, nomeadamente, se foi instaurado antes de esgotado o prazo legalmente estabelecido para do processo adequado.

Assim, o processo de impugnação judicial não é o meio processual adequado para ver reconhecidos fundamentos de ilegalidade do despacho que ordena a reversão, pois o meio próprio para este reconhecimento é a oposição à execução fiscal, como se constata pelos fundamentos do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O erro na forma de processo, - artº 193º do Código de Processo Civil aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida por lei.

Na presente situação, como já analisamos, é impossível a conversão deste processo no processo adequado aos pedidos formulados.

Tendo em conta o que ficou dito verifica-se que, a anulação dos actos que não possam ser aproveitados na realidade só pode conduzir ao indeferimento liminar da petição inicial porque nos deparamos com um erro na forma do processo que é insanável, através da convolação.

Sendo o processo de impugnação um processo em que, por determinação legal é apresentado ao juiz para despacho liminar – artº 110º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário – e, verificando-se que ocorre na presente situação, de forma evidente, a excepção dilatória de erro na forma de processo, impõe-se o indeferimento liminar da petição inicial como acto judicial de gestão inicial do processo – artº 590º do Código de Processo Civil, aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nenhuma censura merece, pois, a sentença recorrida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Prazo para conclusão do processo de execução fiscal; artigo 177.º do CPPT. Impugnação. Despacho de reversão. Nulidade da citação. Erro na forma do processo. Impossibilidade de convolação.

Sumário:

I — O prazo a que se reporta o artigo 177.º do CPPT tem natureza meramente disciplinar e o seu alcance limita-se ao âmbito interno da Administração Tributária, visando incentivar a rápida conclusão do processo, pelo que a não conclusão do

processo de execução fiscal no prazo de um ano não tem qualquer relevo a nível de cobrança da dívida, não implicando, nomeadamente a extinção da execução fiscal.

II — O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em falta de fundamentação ou preterição de formalidades a tal acto imputadas, é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial.

III — O meio adequado para sindicar a nulidade da citação é arguição da nulidade da citação (artigo 198.º, n.º 2 do Código de Processo Civil) no âmbito do processo de execução fiscal, com a garantia adicional de se poder reclamar do eventual acto de indeferimento de tal arguição de nulidade nos termos dos artigos 103.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e 276.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

IV — Tendo os recorrentes deduzido, em processo de impugnação, pedidos próprios de oposição cumulados com o pedido de nulidade da citação em processo de execução fiscal, e podendo formular tais pedidos quer no processo de execução fiscal quer junto do órgão de execução fiscal, não incumbia ao juiz ordenar a convolação da presente impugnação em qualquer uma daquelas formas de reacção contra os actos desfavoráveis praticados no processo de execução, precisamente porque não lhe incumbe fazer opções, substituindo-se às partes.

Processo n.º 1193/13-30.
Recorrente: A… e outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A……. e B……..., melhor identificados nos autos, recorrem da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou por verificadas as nulidades processuais de erro na forma de processo e de ineptidão parcial da PI, em consequência absolveu a Fazenda Publica da instância.

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

«1. Dispõe o artigo 177º do CPPT: "A extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas". Assim,

2. A não conclusão do processo no período de tempo indicado tem relevo a nível de cobrança da dívida, impondo-se a extinção da execução fiscal.

3. Em face do exposto será de deferir o requerido e extinguir a execução. Sem prescindir,

4. A decisão recebida e impugnada não refere como foi apurada a quantia em divida nem identifica, os rendimentos obtidos pela devedora originária sobre os quais incidem os impostos em, dívida ou o método utilizado na determinação da matéria colectável (etc.),

5. Omissões que os impedem de se defenderem de todo.

6. Como alegado tal questão configura ausência e vicio da fundamentação legalmente exigida,

7. Assim ao contrário do referido na sentença recorrida em causa não está a deficiência da citação.

8. Antes, a falta de fundamentação, processual e material, que impede os impugnantes de aferirem da existência e validade da dívida reclamada.

9. Falta de fundamentação que impede os impugnantes de perceber como se obtiveram os resultados em questão.

10. Tal facto determina a nulidade do processado. Além disso.

11. Como se referiu supra, a Impugnação Judicial é o meio processual adequado para apreciar a legalidade da liquidação.

12. Legalidade da liquidação que fundadamente os impugnantes impugnam.

Conforme resulta do requerimento inicial. E,

13. Se o Tribunal "a quo" entendesse de maneira diferente, concluindo pela falta de consubstanciação dos vícios suscitados. O que não se aceita.

14. Ainda assim não importava julgar inepta a petição inicial, nesta parte por falta de causa de pedir.

15. Antes o Tribunal "a quo" devia ter convidado os impugnantes a aperfeiçoar a seu requerimento inicial, o que é um poder-dever que deve ser utilizado a fim de se evitar a inutilização da actividade processual — art.º 508.º, nº3, CPC.

16. Não se verificando as apontadas nulidades do processo seja, a inadequação do meio processual, seja a ineptidão parcial da Petição Inicial.

17. Termos em que, por violação das disposições legais supra indicadas e bem assim, do disposto nos artigos 494º, alínea a) e 493º, n.º 2 do CPC, aplicáveis por força do disposto no artigo 2., alínea e) do C.P.P.T., deve a decisão recorrida ser revogada.»

2 – Não houve contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu o seguinte parecer que, na parte mais relevante, se transcreve:

«A nosso ver o recurso não merece provimento.

O prazo a que se reporta o artigo 177.º do CPPT tem mera natureza ordenadora disciplinar, pelo que a não conclusão do PEF no prazo de um ano não tem qualquer relevo a nível de cobrança da dívida, não implicando, nomeadamente a extinção da execução fiscal (Código de procedimento e de processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, página 311. Acórdão do STA, de 2009.03.04-P111/09 e de 2009.07.01 – P1050/08, disponíveis no sitio da Internet www.dgsi.pt).

A nosso ver, como resulta da leitura da PI, os recorrentes não invocam falta de fundamentação das liquidações exequendas, mas antes, como bem decidiu a sentença recorrida, a nulidade da citação por não constarem da mesma os fundamentos das liquidações.

Ora, o meio adequado para sindicar a nulidade da citação, como bem decidiu a sentença recorrida, é a reclamação para o OEF e não a impugnação judicial a havendo lugar a convolação pelas razões aduzidas pela decisão recorrida.

Por outro lado, quanto ao pedido para o qual a impugnação judicial é o meio processual adequado, a inexistência da dívida por alegada errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, não se encontra, minimamente, consubstanciado.

Na verdade, os recorrentes não alegam qualquer facto que possa sustentar alegados vícios.

E por assim ser, parece-nos não haver lugar ao despacho de aperfeiçoamento de articulado, nos termos do disposto no artigo 508.º/3 do CPC.

Com efeito, o citado normativo aplica-se a situações em que "... os factos que alicerçam o pedido não foram expostos, em toda a sua extensão [deficiência], ou foram--no de um modo vago e impreciso [imprecisões], em que está em causa, apenas, um erro técnico na explanação da matéria de facto, mantendo-se obscuros alguns dos factos que interessam à procedência do pedido, mas em que os elementos de facto invocados são já os, estritamente, necessários à definição do pedido e da causa de pedir." (Acórdão do STJ, de 2012.09.15-P.3371/07, disponível no sitio da Internet www.dgsi.pt).

Sucede que, como evidencia na PI, os recorrentes não invocam qualquer facto que consubstancie os alegados vícios imputados aos actos de liquidação.

A sentença recorrida não merece, pois, censura.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

4 – A decisão recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

A) Por despachos proferidos pelo Chefe de Finanças de Vila Nova Paiva em 26.06.2008 foi ordenada a reversão dos processos de execução fiscal n.º 2712200701004042 e apensos contra os aqui impugnantes (cfr. fls. 35 e 36 do processo de execução fiscal apenso).

B) Os impugnantes foram citados para a execução por meio de cartas registadas com aviso de recepção, recebidas pelo impugnante marido em 27,06.2008 (cfr. fls. 37 do processo de execução fiscal apenso).

C) A presente impugnação deu entrada no Serviço de finanças de Vila Nova de Paiva em 05.08.2008 – cfr. carimbo de fls. 6 dos autos.

5. Do objecto do recurso

Tanto quanto se consegue apurar das conclusões das alegações de recurso são as seguintes as questões a apreciar e a decidir:

a) saber se deverá ser extinta a execução por violação do disposto no artº 177º do CPPT (conclusões 1 a 3);

b) saber se padece de erro de julgamento o despacho recorrido ao julgar que o recorrente invocava em sede de petição inicial a nulidade da citação e que a impugnação judicial não é o meio próprio para arguir tal vício, ocorrendo assim erro na forma do processo (conclusões 4 a 10);

c) por último saber se a decisão sindicada padece igualmente de erro de julgamento ao julgar que se verifica nulidade do processo por ineptidão da petição inicial e ao não ter convidado os impugnantes a aperfeiçoar aquela peça processual (conclusões 11 e seguintes).

Vistas as questões a apreciar e a decidir, tal como são configuradas nas conclusões das alegações, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, passemos, à análise de cada uma delas.

5.1 Da extinção da execução por violação do disposto no artº 177º do CPPT

Alegam os recorrentes que nos termos do o artigo 177º do CPPT, a extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas. Assim, prosseguem, a não conclusão do processo no período de tempo indicado tem relevo a nível de cobrança da dívida, impondo-se a extinção da execução fiscal.

Esta pretensão dos recorrentes não pode, no entanto, obter provimento.

Sobre o pedido de extinção da execução nos termos do artº 177º do CPPT pronunciou-se, em despacho prévio, a decisão recorrida, considerando que aquele prazo tem natureza meramente ordenadora e disciplinar.

E efectivamente assim é.

O prazo a que se reporta o artigo 177.º do CPPT tem natureza meramente disciplinar e o seu alcance limita-se ao âmbito interno da Administração Tributária, visando incentivar a rápida conclusão do processo, pelo que a não conclusão do processo de execução fiscal no prazo de um ano não tem qualquer relevo a nível de cobrança da dívida, não implicando, nomeadamente a extinção da execução fiscal (cf. neste sentido doutrina e jurisprudência citada no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto supra referido).

Improcedem, pois, nesta parte, as alegações dos recorrentes.

5.2 Do erro na forma do processo

Como se vê de fls. 100 e seguintes a decisão sindicada indeferiu liminarmente a impugnação por considerar que no caso subjudice a impugnação era dirigida contra o acto de reversão e contra a «*existência, validade e legalidade da dívida exequenda*».

Assim quanto ao acto de reversão ponderou-se na decisão recorrida que as questões invocadas se enquadravam nos fundamentos de oposição: a preterição da audiência prévia, a falta de fundamentação do despacho de reversão, a inexistência dos requisitos de reversão (fundada insuficiência dos bens da devedora originária e culpa dos gerentes pela insuficiência desse património) que têm a ver com a legalidade deste despacho e se enquadram nos fundamentos previstos no art. 204º do CPPT, ali devendo ser apreciadas.

Por outro lado, e quanto à «*existência, validade e legalidade da dívida exequenda*» entendeu a primeira instância que a alegação dos recorrentes em sede de petição inicial se prendia com a regularidade do acto de citação, sustentando os Impugnantes que a citação por eles recebida não referia como tinha sido apurada a quantia em dívida, nem identificava os rendimentos obtidos pela devedora originária sobre os quais incidiam os impostos em dívida ou o método utilizado na determinação da matéria colectável (etc.).

Neste contexto concluiu o despacho recorrido que, apesar dos Impugnantes qualificarem tal questão como "ausência e vício da fundamentação legalmente exigida", o que verdadeiramente estava em causa era saber se a citação continha todos os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação, como exige o artigo 22º nº4 da LGT.

E, prosseguindo o seu discurso argumentativo, entendeu que se verificava erro na forma de processo, por estarem em causa questões que deviam ser apreciadas em processo de oposição à execução fiscal e porque a nulidade da citação em processo de execução fiscal não servia de fundamento à impugnação judicial.

Por sua vez os recorrentes sustentam nas conclusões das suas alegações que, ao contrário do referido na sentença recorrida em causa não está a deficiência da citação mas antes, a falta de fundamentação, processual e material, que impede os impugnantes de aferirem da existência e validade da dívida reclamada.

E que *"a decisão recebida e impugnada não refere como foi apurada a quantia em divida nem identifica, os rendimentos obtidos pela devedora originária sobre os quais incidem os impostos em, dívida ou o método utilizado na determinação da matéria colectável (etc.)"* o que em seu entender *"configura ausência e vicio da fundamentação legalmente exigida"*

Esta argumentação da recorrente não pode, no entanto, obter provimento, como abaixo se demonstrará.

Vejamos.

Resulta dos artigos 97º, 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e tem vindo a ser afirmado reiteradamente pela jurisprudência desta secção, que a impugnação judicial constitui o meio processual adequado que o contribuinte dispõe para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT) – vide, neste sentido, entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal de 10.04.2013, recurso 230/13, de 5.07.2012, recurso 328/12, de 30 de Setembro de 2009, rec. n.º 626/09 e de 14.07.2007, recurso 172/07, todos in www.dgsi.pt)

Decorre também do artº 22º, n.º 4 da LGT que os responsáveis subsidiários e solidários têm o direito de impugnar a liquidação da dívida cuja responsabilidade lhes é imputada, nos mesmos termos que o devedor principal.

Por isso, se pretenderem discutir a legalidade da liquidação daquela dívida, com um dos fundamentos não admissíveis em oposição os responsáveis subsidiários e solidários terão de deduzir impugnação judicial, por ser o processo adequado para a apreciação de tal pedido.

Se, cumulativamente, pretenderem invocar qualquer fundamento de oposição

à execução fiscal [como a sua ilegitimidade substantiva ou o pagamento, enquadráveis nas alíneas b) e e) do mesmo número], terão também de a deduzir, por ser esse o processo próprio para apreciar esta pretensão ([1]).

No caso em apreço constata-se da petição inicial que os recorrentes delimitam os termos da impugnação esclarecendo que impugnam *"o acto de reversão e a existência, validade e legalidade da dívida exequenda"*(cf. ponto B daquela peça processual, a fls. 7).

Quanto à reversão invocam que «*em momento algum foi precedida de audição dos impugnantes*" (fls. 8), que não existe declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão, que o serviço de finanças não fundamenta a insuficiência de bens (fls. 9) e que «outro *requisito cumulativo, e que também não está verificado, é a culpa dos impugnantes na insuficiência do património para a satisfação da dívida*" ou a "*imputabilidade a estes da falta de pagamento*" (fls. 12 e segs.)

Terminam, quanto a esta matéria, pedindo que «seja *declarado nula ou pelo menos improcedente, por falta de fundamentação e prova, a reversão*» (sic)

Em suma, no que respeita ao despacho de reversão, o ponto axial da sua pretensão tem a ver com a legalidade deste despacho: a preterição da audiência prévia, a falta de fundamentação do despacho de reversão, a inexistência dos requisitos de reversão (fundada insuficiência dos bens da devedora originária e culpa dos gerentes pela insuficiência desse património), enquadrando-se nos fundamentos de oposição previstos no art. 204º do CPPT.

Ora, constitui jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal que a Impugnação judicial não é o meio adequado de reacção contra o despacho de reversão da execução fiscal, mas sim o processo de oposição – cf. neste sentido, entre outros, os Acórdãos de 9/2/2011, recurso 845/2010, de 2/5/20102, recurso 300/2012, de 12.09.2012, recurso 453/12, de 6/13/2014, recurso 639/13 e de 26711/2014, todos in www.dgsi.pt.

Por isso o meio processual adequado para que os revertidos impugnassem contenciosamente o despacho que ordenou a reversão, com fundamento em falta de fundamentação deste ou outros vícios a tal acto imputados, era a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial pelo que bem andou a decisão recorrida ao julgar verificado erro na forma do processo.

5.3.1 No que diz respeito à existência, validade e legalidade da dívida exequenda os recorrentes invocavam na petição inicial (fls. 15 e segs.) que "o procedimento de reversão peca por falta de fundamentação ", que só pode determinar a sua nulidade, que "*a citação recebida não refere como foi apurada a quantia em dívida*", e que *"a citação cinge-se a fazer referência à existência de impostos, sem explicar como os mesmos foram obtidos*

Terminam impugnando «*por cautela de patrocínio, a liquidação dos tributos e da retenção na fonte, a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros e valores patrimoniais»* e "*a existência da dívida*" e pedem, a final, que o processo seja "*declarado nulo, bem como a cobrança e liquidação, por falta de fundamentação.*"

Ora, como se viu a decisão recorrida considerou que, apesar dos Impugnantes qualificarem tal questão como "*ausência e vício da fundamentação legalmente exigida*", o que verdadeiramente estava em causa era saber se a citação continha todos os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação, como exige o artigo 22º nº4 da LGT.

Por isso o tribunal a quo concluiu que a omissão de tais elementos configurará nulidade da citação, no caso de se demonstrar existência de prejuízo para a defesa do citado, no âmbito dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência dessa citação, a arguir no respectivo processo executivo, perante o órgão de administração fiscal, com posterior reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância da eventual decisão de indeferimento, em harmonia com o preceituado nos artigos 276.º do CPPT e 103º, n.º 2 da LGT.

Afigura-se-nos que, também neste ponto, a sentença recorrida fez uma correcta leitura da petição inicial já que o que ali se invoca não é a falta de fundamentação de fundamentação das liquidações exequendas mas sim a nulidade da citação por não constarem da mesma os fundamentos das liquidações.

Por isso, como ali bem se decidiu, ocorre também erro na forma do processo, porque o meio adequado para sindicar a nulidade da citação é arguição da nulidade da citação (artº 198º, n.º 2 do Código de Processo Civil) no âmbito do processo de execução fiscal, com a garantia adicional de se poder reclamar do eventual acto de indeferimento de tal arguição de nulidade nos termos dos arts. 103º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário - cf., neste sentido, Acórdãos do STA, de 25 de Maio de 2011, proferido no recurso n.º 187/11, e de 10.03.2011, recurso 42/11, ambos in www.dgsi.pt.

Acresce que no caso também acertadamente se decidiu que não se mostrava viável a possibilidade de proceder à convolação a que se referem os arts. 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT.

Efectivamente tendo os recorrentes deduzido, em processo de impugnação, pedidos próprios de oposição cumulados com o pedido de nulidade da citação em processo de execução fiscal, e podendo formular tais pedidos quer no processo de execução fiscal quer junto do órgão de execução fiscal, não incumbia ao juiz ordenar a convolação da presente impugnação em qualquer uma daquelas formas de reacção contra os actos desfavoráveis praticados no processo de execução, precisamente porque não lhe incumbe fazer opções, substituindo-se às partes.

E isto porque não cabe ao juiz decidir qual o meio de reacção que melhor defende os interesses das partes, escolhendo um deles, em detrimento do outro – cf. Acórdão desta secção de 01.10.2014, recurso 1908/13, in www.dgsi.pt.

5.3.2 Da ineptidão da petição inicial e da alegada possibilidade do seu aperfeiçoamento.

Nas conclusões 11ª e seguintes alegam os recorrentes que impugnam "fundadamente" a legalidade da liquidação e que, se o Tribunal "a quo" entendesse de maneira diferente, concluindo pela falta de consubstanciação dos vícios suscitados, ainda assim não importava julgar inepta a petição inicial, antes *"o Tribunal "a quo" devia ter convidado os impugnantes a aperfeiçoar a seu requerimento inicial, o que é um poder-dever que deve ser utilizado a fim de se evitar a inutilização da actividade processual — art.º 508.º, nº3, CPC."*

A nosso ver esta pretensão também não tem apoio legal.

Na verdade, no que concerne ao pedido para o qual a impugnação judicial é o meio processual adequado os recorrentes limitam-se a dizer na petição inicial que desde já impugnam «por *cautela de patrocínio, a liquidação dos tributos e da retenção na fonte, a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos lucros e valores patrimoniais».*

Ora, como é manifesto este pedido assim formulado, não se encontra minimamente consubstanciado na petição inicial resumindo-se àquela afirmação genérica e de carácter conclusivo, sem qualquer concretização factual.

Não merece pois censura a decisão recorrida que, nos termos do artº 193º, alínea a) e 98º do CPPT, julgou inepta a petição inicial de impugnação por falta de causa de pedir.

Sendo que, no caso vertente também não haverá lugar ao despacho de aperfeiçoamento de articulado, nos termos do disposto no artigo 508.º/3 do CPC ([2]).

Com efeito fora da previsão do preceito estão os casos em que a causa de pedir ou a excepção não se apresentem identificadas, mediante a alegação de elementos de facto suficientes para o efeito, casos esses que são de ineptidão da petição inicial.

Excluída está também a utilização do despacho de aperfeiçoamento para suscitar a invocação, pela parte, de nova, ou distinta, causa de pedir ou de nova, ou diferente, excepção ([3]).

Como ficou expresso no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15.09.2012, recurso 3371/07, in www.dgsi.pt, citado no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, o citado normativo aplica-se a situações em que "... os factos que alicerçam o pedido não foram expostos, em toda a sua extensão [deficiência], ou foram-no de um modo vago e impreciso [imprecisões], em que está em causa, apenas, um erro técnico na explanação da matéria de facto, mantendo-se obscuros alguns dos factos que interessam à procedência do pedido, mas em que os elementos de facto invocados são já os, estritamente, necessários à definição do pedido e da causa de pedir."

Ora, no caso em apreço não é isso que sucede já que os recorrentes, não invocam qualquer facto que consubstancie os alegados vícios imputados aos actos de liquidação.

Bem andou, pois, a decisão recorrida ao rejeitar liminarmente a impugnação por erro na forma de forma de processo e ineptidão da petição inicial, e ao não ordenar a convolação nas formas processuais adequadas, com consequente nulidade de todo o processo.

Pelo que fica dito improcedem todas as conclusões de recurso.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rotthes.*

([1]) Neste sentido Lopes de Sousa, ob. citada, Vol.II, pag. 112 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.11.2014, recurso 1010/14, in www.dgsi.pt.

([2]) Redacção então em vigor.

([3]) Ver neste sentido Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, 2ª edição, Coimbra Editora, pags. 334/335.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Imposto de selo. Base de incidência. Usucapião. Justificação notarial.

Sumário:

Tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.

Processo n.º 1198/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo TAF de Penafiel, julgou procedente a impugnação deduzida por A……., com os demais sinais dos autos, contra a liquidação de imposto de selo com o n.º 1739331, de 17/9/2013, no montante de 3.084,00 Euros, com fundamento na realização da uma escritura pública de justificação relativa ao prédio ali identificado.

1.2. Termina com a formulação das conclusões seguintes:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de Imposto de Selo com o n.º 1739331, de 17-09-2013, no montante de € 3.084,00.

B. Subjacente à liquidação controvertida está a celebração da escritura de justificação, através da qual o impugnante adquiriu, por usucapião, o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ……., concelho de Santo Tirso, com o n.º 2514.

C. Sendo a questão a decidir porque valor deve incidir o imposto de selo devido pela transmissão efectuada numa escritura de justificação, em ordem ao art. 1.º, nºs 1 e 3, alínea a); art. 2.º, n.º 2, alínea b) e art. 3.º n.º 3 alínea a) do CIS e verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto de Selo, não pode, com o devido respeito por diversa opinião, concordar a Fazenda Pública com a conclusão do Tribunal a quo, de que "O que foi invocado foi a usucapião do terreno para construção, onde tinha sido edificado o prédio urbano e, não a usucapião do prédio urbano", conforme entendeu o Tribunal *a quo* para fundamentar a decisão de procedência da presente acção.

D. Da análise à escritura de justificação em causa, dúvidas não resultam que a (mesma) refere-se à justificação de um prédio urbano, na qual se declara que os justificantes são donos e legítimos possuidores daquele prédio urbano, mas não detentores de qualquer título formal que legitime o domínio desse mesmo prédio, encontrando-se apenas inscrito na respectiva matriz predial urbana em nome dos justificantes, não se encontrando porém, descrito na respectiva Conservatória do Registo predial.

E. Em sede de Imposto de Selo a quantificação da obrigação tributária será efectuada a partir do valor do prédio tal como ele é descrito na escritura de justificação notarial e à data da sua celebração, em ordem aos artigos 5.º, n.º 1, alínea r) e 13.º, n.º 1 do CIS.

F. Tendo sido objecto de justificação o prédio urbano e não o prédio rústico, e é ao valor deste prédio urbano constante da matriz à data da escritura de justificação, que, em ordem ao art. 13.º do CIS, se deve atender para efeitos de liquidação de imposto de selo pela transmissão fiscalmente ocorrida.

G. Importa, ainda, atentar que da concatenação dos arts. 92.º do Código do Notariado (CN) e 117.º-A do Código do Registo Predial (CRP) resulta que as aquisições por usucapião formalizadas por escritura de justificação realizada na vigência do CIS só podem reportar-se aos direitos reais inscrito na matriz à data da celebração da escritura pública de justificação notarial ou cuja inscrição se encontre pedida na mesma data.

H. Acrescendo, ainda, que nos termos do disposto no art. 30.º, n.º 1 do CRP nos "títulos respeitantes a factos sujeitos a registo, a identificação dos prédios não pode ser feita em contradição com a inscrição na matriz".

I. Por outro lado, é patente que o objecto da dita aquisição a tributar em imposto de selo, é a realidade imobiliária existente e descrita à data da celebração da escritura e não qualquer outra, que os justificantes pretendem reverter para o seu património.

J. Até à aquisição por usucapião operada com a escritura de justificação aqui em causa, os justificantes não eram proprietários da construção por eles edificada, porquanto, tal construção se revelaria

numa mera benfeitoria útil, cfr. n.º 3 do art. 216.º do Código Civil (CC), o que poderá originar o seu levantamento ou a indemnização do possuidor, nos termos do disposto no art. 1273.º do CC.

K. O objecto de incidência em imposto de selo é o imóvel usucapido que, nos exactos termos da escritura de justificação, é integrado por uma realidade imobiliária (terreno e construção) objecto de posse que conduziu à usucapião.

L. O valor tributável da aquisição por usucapião terá de ser o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, no momento do nascimento da obrigação tributária, tal como a lei fiscal a configura, e não o do prédio rústico.

M. Em face do exposto, ao decidir como decidiu, a douta sentença incorreu em erro de julgamento, consubstanciado na errada interpretação e aplicação das normas legais citadas.

Termina pedindo o provimento do recurso, com a consequente revogação da sentença.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«3. A questão que vem suscitada pela Recorrente consiste em saber qual é a realidade que se deve atender para efeitos de tributação em sede de imposto de selo. Se a totalidade do prédio, tal como foi entendido pela AT, ou se apenas o terreno no qual foi edificada a construção que serve de habitação, como foi entendido na sentença recorrida.

Para o tribunal recorrido «o objecto de justificação não era o prédio urbano nele identificado, mas sim o terreno onde se encontrava edificada a casa de habitação», tendo concluído, assim, pela ilegalidade da liquidação, com base no erro sobre os pressupostos de facto, invocando em seu abono a doutrina do acórdão do STA de 30/10/2013, exarado no processo n.º 0827/13.

Já para a Recorrente o objecto da usucapião foi o prédio urbano tal como ele consta na matriz à data da celebração da escritura de justificação, pelo que para efeitos de tributação em sede de imposto de selo deve atender-se ao valor do mesmo.

Como se alcança da matéria de facto dada como assente na sentença recorrida e não posta em causa pela Recorrente, a posse que os outorgantes invocaram na escritura de justificação como título para a usucapião foi a posse pacifica do terreno que haviam adquirido verbalmente há mais de 20 anos. Já quanto à edificação nele construída os outorgantes alegaram que tinha sido construída por eles próprios. Assim e não resultando outra prova em sentido contrário parece não subsistirem quaisquer dúvidas que o objecto da justificação notarial é o terreno adquirido verbalmente e cuja compra e venda nunca os recorridos haviam chegado a formalizar.

Como se deixou exarado no acórdão citado na sentença recorrida (acórdão de 30/10/2013/ processo n.º 0827/13), «... tendo em conta que sempre deverá atender-se à substância económica dos factos tributários (artigo 11.º, n.º 3 da LGT), importa concluir que as liquidações efectuadas pela Administração Tributária mostram-se feridas de ilegalidade como decorrência de posterior constatação de erro nos pressupostos de facto em que as mesmas assentaram. Saliente-se, por outra parte, que a desconformidade verificada é da maior relevância para efeito do objecto da incidência do Imposto do Selo, como já tem sido afirmado pacífica e repetidamente em casos similares por este Supremo Tribunal ao concluir que "o acto de aquisição por usucapião do imóvel usucapião é o objecto de incidência da tributação em imposto de selo e não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo usucapiente" – cfr. acórdãos de 21/10/09, 13/01/10 20/01/10, 27/01/10, 24/02/10 e 28/04/10, nos recursos n.ºs 652/09, 1124/09, 773/09, 922/09, 806/09 e 126/10, respectivamente».

A doutrina do referido aresto tem sido sustentada e reiterada em inúmeros acórdãos do STA, designadamente os citados no próprio e outros que nos dispensamos de discriminar ((1) *acórdãos de 18/02/2010, processo n.º 805/09; de 22/02/2010, processo n.º 0334/10; de 24/02/2010, processo n.º 806/09; de 03/03/2010, processo n.º 01190/09; de 28/04/2010, processo n.º 126/10; de 12/05/2010, processo n.º 053/10; de 09/06/2010, processo n.º 0242/10; de 22/09/ 2010, processo n.º 334/10; de 08/02/ 2012, processo n.º 1120/11; de 23/02/2012, processo n.º 1082/11; de 29/02/2012, processo n.º 818/11; de 07/03/2012, processo n.º 833/11 e de 17/10/2012, processo n.º 0619/12.*)

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece da ilegalidade que lhe é assacada, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

1.5. Com dispensa de Vistos, dado que, como se verá, a questão suscitada tem sido objecto de apreciação no STA, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1.º - O impugnante e a sua mulher, B……., contribuinte fiscal n.º ……, outorgaram a escritura pública de justificação notarial realizada em 29.04.2013, no Cartório Notarial sito na Rua ……, Edifício ……, Lojas … e …, Vila Nova de Famalicão - cf. doc. de fls. 13 do Processo Administrativo (PA), apenso aos autos.

2.º - Na referida escritura declararam "Que são donos e legítimos possuidores, com exclusão de outrem, do PRÉDIO URBANO, composto por casa de cave e rés-do-chão, com a área coberta de cento e vinte metros quadrados, e quintal com a área de mil quatrocentos e trinta metros quadrados, destinado

a habitação, sito na Rua ……, n.º …… freguesia de ……, concelho de Santo Tirso, (...) inscrito na respectiva matriz em nome do justificante marido sob o artigo P2514 (anteriormente artigo 228 rústico), com o valor atribuído de SESSENTA E UM MIL SEISCENTOS E OITENTA euros.

Que não são detentores de qualquer título formal que legitime o domínio do referido prédio, tendo adquirido o solo, ainda como prédio rústico, no ano de mil novecentos e oitenta e três, por compra verbal a C……, e mulher, D……, residentes no lugar de ……, freguesia de ……, concelho de Santo Tirso, não chegando, todavia, a realizar-se a projectada escritura de compra e venda.

Que, desde aquela data da aquisição, têm usufruído em nome próprio o referido prédio, primeiro cultivando-o e posteriormente construindo a habitação e habitando-a, fazendo obras de conservação, cultivando o quintal, colhendo os correspondentes frutos e rendimentos, pagando as respectivas contribuições e impostos (...).

Que a posse assim exercida e mantida durante mais de VINTE ANOS, lhes facultou a aquisição do direito de propriedade do dito prédio por USUCAPIÃO, que expressamente invocam para efeitos de Registo Predial (...)". - cf. doc. de fls. 14 do PA apenso a este processo.

3.º - A Administração Tributária (AT) avaliou, para efeitos de IMI, o prédio urbano a que respeita a justificação notarial, tendo fixado um valor patrimonial de € 61.680,00 - cf. doc. de fls. 16 do PA apenso a este processo.

4.º - Com base nesse valor foi liquidado o Imposto de Selo, que consta da demonstração de liquidação de fls. 8 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, correspondente a metade desse valor patrimonial tributário.

5.º - A presente impugnação judicial foi apresentada em 15.11.2013, da liquidação do Imposto de Selo efetuada pelo serviço de finanças de Santo Tirso, no valor de € 3.084,00.

6.º - Com termo de pagamento em 30.11.2013.

3.1. A questão suscitada pela recorrente Fazenda Pública reconduz-se à de saber qual é a realidade a que, no caso, se deve atender para efeitos de tributação em sede de imposto de selo: se à totalidade do prédio (tal como foi entendido pela AT, para quem o objecto da usucapião foi o prédio urbano tal como ele consta na matriz à data da celebração da escritura de justificação, pelo que para efeitos de tributação em sede de imposto de selo deve atender-se ao valor do mesmo) ou se, apenas, ao terreno no qual foi edificada a construção que serve de habitação (como foi entendido na sentença recorrida, para a qual «o objecto de justificação não era o prédio urbano nele identificado, mas sim o terreno onde se encontrava edificada a casa de habitação», tendo concluído, assim, pela ilegalidade da liquidação, com base no erro sobre os pressupostos de facto, invocando em seu apoio a jurisprudência do acórdão do STA de 30/10/2013, no proc. n.º 0827/13).

Importa decidir, portanto, qual o objecto da tributação em imposto de selo, no caso de usucapião de um prédio rústico no qual foi construída uma casa pelo respectivo usucapiente.

3.2. Trata-se, aliás, de questão que, como bem refere o MP, tem sido uniforme e reiteradamente apreciada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo [cfr., por mais recentes e entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção: de 20/1/2010, proc. n.º 773/09 (Ap. ao DR, de 24/3/2011, pp. 79 a 83); de 28/4/2010, proc. n.º 126/10 (Ap. ao DR, de 30/3/2011, pp. 707 a 712); de 12/5/2010, proc. n.º 53/10 (Ap. ao DR, de 30/3/2011, pp. 804 a 808); de 9/6/2010, proc. n.º 242/10 (Ap. ao DR, de 30/3/2011, pp. 1014 a 1017); de 22/9/2010, proc. n.º 334/10 (Ap. ao DR, de 1/4/2011, pp. 1403 a 1407); de 8/2/2012, proc. n.º 1120/11; de 23/2/2012, proc. n.º 1082/11; de 29/2/2012, proc. n.º 818/11; de 7/3/2012, proc. n.º 833/11; e de 17/10/12, proc. 619/12; de 30/10/2013, proc. n.º 0827/13; de 27/11/2013, proc. n.º 0974/13; de 21/5/2014, proc. n.º 01676/13].

Por isso, porque nem a recorrente aporta novos argumentos relevantes, nem vislumbramos motivo para divergir desta jurisprudência uniforme, limitar-nos-emos (atendendo, também, ao disposto no n.º 3 do art. 8º do CCivil), a seguir a fundamentação expendida no primeiro daqueles referidos arestos e no acórdão de 27/11/2013, no proc. n.º 974/13 (ambos relatados pelo presente relator), bem como no acórdão de 17/10/2012, rec. n.º 0619/12.

Assim:

Revogado que foi, a partir de 1/1/2004 (cfr. arts. 31º e 32º do DL n.º 287/2003, de 12/11), o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, as transmissões gratuitas de móveis e imóveis passaram a ser reguladas pelo CIS, cujo art. 1º, que tem como epígrafe «Incidência objectiva», na versão aplicável, dispõe, no que aqui interessa, o seguinte:

«*1 - O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.*

2 - (...)

3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto:

a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião; [Redacção introduzida pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho]. (...)».

Por sua vez, o art. 2º, sob a epígrafe «Incidência subjectiva», dispõe:

«*1 - (...)*

2 - Nas transmissões gratuitas, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares para quem se transmitam os bens, sem prejuízo das seguintes regras:

a) (...)

b) Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários. [Redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro)».

E o art. 3º, «Encargo do imposto», dispõe:

«*1 - O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1º. [Redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro).*

2 - (...)

3 - Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico:

a) Nas transmissões por morte, a herança e os legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, os adquirentes dos bens;

(...)».

Já a alínea r) do art. 5º («Nascimento da obrigação tributária»), na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, dispõe que a obrigação tributária se considera constituída, «*Nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial, for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial*».

Finalmente, o n.º 1 do art. 13º dispõe que o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

E de acordo com a verba 1.2. da Tabela Geral o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «*aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)*».

«*De acordo com a jurisprudência referida, entende-se que o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel objecto dessa aquisição é incidente de tributação em imposto de selo, não o sendo já, porém, o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo sujeito beneficiário da usucapião.*

É certo que embora sendo uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287º e segts. do CC), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: no caso, a data em que for celebrada a escritura de justificação notarial – cfr. a citada alínea r) do art. 5º do CIS).

Todavia, também é certo que, como se disse, só o acto de aquisição do prédio objecto da aquisição por usucapião (e não o acto de aquisição das benfeitorias neste realizadas) é que está abrangido no âmbito da incidência objectiva do imposto de selo, pois que, vigorando nesta sede (de incidência do imposto), o princípio da tipicidade fiscal, a regra constante quer da norma corporizada na verba 1.2. da Tabela Geral, quer das normas da alínea a) do n.º 1 e do n.º 3, ambos do art. 1º do CIS e acima transcritas, é a de que tal imposto só incide sobre o acto de «aquisição por usucapião».

E na verdade, como ficou dito no acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 1124/09, «o acto tributário tem que ter por base uma situação de facto ou de direito, concreta, prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Tal base é, pois, o pressuposto de facto ou o facto gerador da imposição – cf. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 1972, p. 266.

No Direito Fiscal vigora o princípio da tipicidade (...).

O facto tributável, com ser um facto típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos, que, por esta nova óptica, se convertem em elementos do próprio facto, bastando a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. No Direito Tributário, a tipologia é dominada não só por um princípio de taxatividade como também por um princípio de exclusivismo. Opera-se o fenómeno que a lógica jurídica designa por implicação intensiva.

Verifica-se a implicação intensiva sempre que os elementos enunciados no pressuposto não são apenas suficientes, mas ainda necessários para a verificação da consequência: se esses elementos se verificarem, segue-se a consequência, mas esta só se segue se eles se verificarem – cf., sobre o princípio da tipicidade em Direito Fiscal, Alberto Pinheiro Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 263 e ss. Sobre o conceito de "implicação intensiva", cf. Castanheira Neves, Questão-de-facto - Questão-de-direito, p. 264, e ainda J. Baptista Machado, Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1991, 5.ª reimpressão, p. 187.

A tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto».

Assim, embora para efeito de tributação em IS seja irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade, pois que a obrigação tributária se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial (cfr. alínea r) do art. 5º do CIS), já não o é para efeitos do respectivo valor tributável, pois que só sobre o acto de aquisição por usucapião incide o imposto.

E como só o prédio rústico foi objecto de tal forma de aquisição, só o valor deste deve ser considerado na aplicação da respectiva taxa.

Não pode, portanto, afirmar-se que o estado do imóvel a atender para a aferição do valor terá de ser o verificado na data da escritura de justificação, independentemente das causas das modificações verificadas, sendo que tal estado é uno e não pode cindir-se em rústico e urbano e que a quantificação da obrigação tributária se faz apenas a partir do valor do prédio objecto da escritura. E também não releva (para poder concluir que o valor para cálculo do imposto é o do prédio urbano, por ser assim que o mesmo é descrito na escritura) a circunstância de terem sido os justificantes a declarar, à data da escritura, que eram donos de um prédio urbano, e não já de um prédio rústico, dado que tal declaração não pode, neste âmbito, ter efeitos constitutivos.

Aliás, a realidade imobiliária existente no terreno à data da celebração da escritura de justificação não pode ignorar que foram os recorridos que edificaram nele a construção em causa, em momento anterior à celebração dessa escritura. E tratando-se de uma benfeitoria útil – cfr. art. 216.º do CC (que poderia, porventura, vir a conferir a propriedade do terreno por via de acessão industrial imobiliária) não podia a mesma incluir-se no âmbito da aquisição por usucapião, para efeitos da liquidação aqui impugnada.»

3.3. Retornando ao caso vertente, e visto que, como bem aponta o MP e se alcança da factualidade julgada provada e não questionada pela recorrente, a posse que os respectivos outorgantes invocaram na escritura de justificação como título para a usucapião foi a posse pacífica do terreno que haviam adquirido verbalmente há mais de 20 anos, ao passo que, quanto à edificação nele construída os outorgantes alegaram que tinha sido construída por eles próprios (não subsistindo, assim, dúvida de que o objecto da justificação notarial é o terreno adquirido verbalmente e cuja compra e venda nunca o recorrido havia chegado a formalizar), então, como bem se decidiu na sentença recorrida, a liquidação impugnada sofre de ilegalidade decorrente da violação das apontadas normas do CIS, clamando, portanto, pela consequente anulação na parte em que nela foi incluído o valor das benfeitorias realizadas pelos justificantes.

Impondo-se, assim, a confirmação do julgado recorrido.

DECISÃO

Termos em que se acorda em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Insolvência. Prosseguimento da execução fiscal. Responsável subsidiário. Despacho de reversão.

Sumário:

A sustação dos processos de execução fiscal que se verifica na sequência da declaração de falência/insolvência da devedora originária, comporta as excepções previstas nos n.os 1 e 6 do artigo 180.º do CPPT, não estando vedada a reversão das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário (n.º 7 do artigo 23.º da LGT), caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, impondo-se, contudo, que a AT respeite os limites da excussão prévia impostos pelo n.º 2 do artigo 23.º da LGT.

Processo n.º 1199/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A…….., NIF …….., veio deduzir oposição à execução fiscal n.º 1831201001046403, instaurada contra a sociedade B……., LDª, melhor identificada nos autos, por dividas de IVA de diversos períodos entre 2010/09 a 2011/12, no valor global de € 2.550,42.

Por sentença de 09 de abril de 2013, o TAF de Penafiel, julgou procedente a oposição à execução fiscal.

Inconformada, reagiu a Fazenda Publica apresentar neste Tribunal as alegações de recurso que integram **as seguintes conclusões:**

«A. Salvo o devido respeito, e sem prejuízo de melhor opinião, entende a Fazenda Pública que a sentença recorrida fez um errado enquadramento dos factos à luz dos normativos legais vigentes quando decidiu que o ato de reversão contra o aqui oponente consubstanciou uma violação do artigo 180.º do CPPT, porquanto a execução fiscal deveria ter ficado sustada depois de declarada a insolvência da devedora originária.

B. Cumpre então apreciar quais os efeitos que a declaração de insolvência da devedora originária produz relativamente aos processos executivos contra si instaurados e se é admissível reverter as dívidas contra os responsáveis subsidiários.

C. O processo de insolvência caracteriza-se por ser um processo de execução universal onde o objetivo é a satisfação dos credores através da liquidação do património do devedor insolvente com a posterior repartição do produto obtido por aqueles.

D. Temos então que, à partida todos os bens do devedor podem ser apreendidos [caráter universal] e, tratando-se de um processo em que todos os credores, independentemente da natureza dos seus créditos, são chamados a intervir no processo [caráter concursal], perante a insuficiência da massa insolvente em satisfazer a totalidade dos crédito, estes assumem perdas de modo proporcional.

E. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE [1.ª parte]: "A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva intentada pelos credores da insolvência(...)" [sublinhado nosso]

F. Do mesmo modo, é prescrito no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT [1.ª parte]: "Proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes(...)"

G. Existe uma clara preocupação em consignar na lei formas que impeçam os credores de atingir os bens afetos à massa insolvente realçando o caráter marcadamente universal deste processo de execução.

H. Por esta ordem de razão, há que sustar as execuções fiscais instauradas em nome da devedora originária quando exista declaração de insolvência em nome desta [com as exceções previstas na parte final do n.º 1 e n.º 6 do artigo 180.º do CPPT].

I. Todavia, esta situação [sustação das execuções relativamente ao devedor originário] não obsta a que o órgão de execução fiscal averigúe sobre a admissibilidade legal de chamar à execução os responsáveis subsidiários.

J. O responsável subsidiário, caso se verifiquem os pressupostos legais para o seu chamamento, irá responder com o seu património [pessoal] relativamente a dívidas da devedora originária por insuficiência patrimonial desta, o que por si só em nada afeta os bens da massa insolvente.

K. Para isso nos remete o n.º 7 do artigo 23.º da LGT quando prevê a possibilidade legal da reversão após o conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada.

L. Consubstanciada a insuficiência patrimonial da devedora originária através da declaração de insolvência, o órgão de execução fiscal deverá apreciar sobre os pressupostos legais da reversão [n.º 1 do artigo 24.º da LGT].

M. Efetivada a reversão, o órgão de execução fiscal fica, no entanto, impedido de praticar atos coercivos em relação ao responsável subsidiário em respeito ao principio da excussão prévia do património da devedora originária nos termos previstos no n.º 2 do artigo 23.º da LGT.

N. Perante o exposto, verifica-se que a sustação dos processos executivos quando exista declaração de insolvência do devedor originária só aproveita para este, sendo legalmente admissível que se pratiquem atos conducentes à reversão das dívidas contra os responsáveis subsidiários.

O. Em conclusão de tudo o anteriormente exposto, com a devida vénia entende a Fazenda pública que a douta decisão recorrida padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, anulando-se a douta sentença recorrida.»

Não houve contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

«1. A Fazenda Pública interpôs recurso da decisão do TAF de Penafiel que julgou procedente a oposição deduzida por A……., invocando a sua ilegalidade, com base em erro de julgamento.

Entende a Recorrente que "a reversão de dívidas na pendência da declaração de insolvência do devedor originário não ofende o disposto no artigo 180º do CPPT, uma vez que este normativo legal só prevê a sustação dos processos executivos em relação ao devedor originário (declarado insolvente), com o propósito de salvaguardar os bens da massa insolvente e, consequentemente, os seus credores".

2. Na decisão recorrida deu-se como assente, entre outros, os seguintes factos:

_"A devedora originária foi declarada insolvente por sentença de 01.03.2012, proferido no processo n.º 192/12.6TBPFR, que correu termos junto do 39 juízo do Tribunal Judicial de Paços de Ferreira";

- "No âmbito do referido processo de insolvência foram apreendidos os bens descritos no auto a fls.71 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido"; O valor dos bens apreendidos ascendia a € 8.992,00";

'Pelo ofício n.º 1243/1830-30 de 13/03/2012, o Serviço de Finanças de Paços de Ferreira remeteu ao Ministério Público., certidão de dívidas, para efeitos de reclamação de créditos";

- "Com fundamento na insuficiência de bens da devedora originária face ao pagamento da dívida exequenda, em 16.04.2012, o ora oponente foi citado, na qualidade de responsável subsidiário, de que contra si havia sido revertida a quantia de € 2.550,42, no âmbito do processo de execução fiscal supra identificado".

3. A decisão recorrida julgou a oposição deduzida por A…….. procedente e determinou a extinção da execução fiscal na parte que lhe respeita, com a seguinte fundamentação:

"A administração tributária teve conhecimento antes de citar o oponente que a sociedade executada tinha sido declarada insolvente.

(...) Ora, findo o processo de insolvência, nada obsta à prossecução dos processos de execução fiscal que nele não tenham logrado pagamento integral para reversão contra os responsáveis subsidiários, nos termos … A sustação do processo de execução fiscal só se justifica enquanto estiver pendente o processo de insolvência …Ou seja, depois de findo o processo de insolvência, ainda podem prosseguir novas execuções ou prosseguir as instauradas anteriormente contra o insolvente e o responsável subsidiário, …desde que a penhora incida sobre bens entretanto adquiridos e que não foram apreendidos na insolvência. Mas isso pressupõe que já tenha sido proferido o despacho de reversão da execução, fazendo com que a sustação da execução e a sua apensação ao processo de insolvência implique também o não prosseguimento do processo executivo contra o executado revertido. (...) Ora não há nos autos qualquer manifestação de que existam novos bens do oponente distintos dos que foram apreendidos à ordem do processo de insolvência. Pelo que estamos perante violação nos nº1, 4 e 5 do art. 180º do CPPT, que gera a ilegalidade da reversão ordenada contra o oponente. (...) Fica prejudicado o conhecimento do mérito dos autos."

4. Como vimos a Recorrente contesta a decisão recorrida, por entender que nada impede que a execução fiscal prossiga contra o responsável subsidiário. Por seu lado, a Mma. Juiz "a quo", na decisão recorrida entendeu, aparentemente, que o processo devia ter sido sustado aquando do conhecimento da prolação da decisão de declaração de insolvência da executada originária, nos termos do artigo 180º, n.º 1, 4 e 5 do CPPT. E dizemos "aparentemente" porque a parte relativa à fundamentação da decisão é um pouco confusa, não se percebendo o que se pretende dizer com o segmento «ora não há nos autos qualquer manifestação de que existam novos bens do oponente distintos dos que foram apreendidos à ordem do processo de insolvência». Ora, os bens que foram apreendidos foram os da executada originária e não os do oponente. De todas as formas a atento que na decisão recorrida a Mma. Juiz "a quo" elegeu como questão prévia a apreciar a questão "da ilegalidade da reversão e nulidade do processo executivo instaurado contra o revertido" e que havia sido suscitada pelo Ministério Público, nulidade essa decorrente do facto de a execução fiscal não ter sido sustada após o conhecimento da declaração de insolvência da executada originária, em violação do artigo 180º, nº1, 4 e 5 do CPPT, afigura-se-nos que a questão a apreciar por este tribunal deve ser a de saber se se verifica ou não tal invalidade do processo executivo ou, no caso negativo, se o processo pode prosseguir contra o responsável subsidiário.

Importa desde logo referir que não estamos perante a situação configurada nos nº4 e 5 do CPPT, que abrange as situações em que findo o processo de insolvência ou cessada a recuperação o processo de execução fiscal possa prosseguir contra o insolvente. No caso concreto não consta da factualidade dada como assente na decisão recorrida que o processo de insolvência foi dado como findo, mas sim e apenas que à data da reversão o mesmo se encontrava pendente.

Ora, o nº1 do artigo 180º do CPPT não deixa quaisquer dúvidas que declarada que seja a insolvência do executado originário devem ser sustadas as execuções fiscais pendentes contra o mesmo e remetidas para apensação ao processo de insolvência, em ordem ao pagamento dos créditos exequendos pelo produto da venda dos bens da massa insolvente, como resulta da natureza do processo como execução universal - art. 1.º do CIRE.

Só depois de findo o processo de insolvência e da devolução do processo de execução fiscal ao serviço de finanças é que o mesmo pode prosseguir para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública n.º 5 do artigo 180º do CPPT.

Tendo o órgão de execução fiscal determinado a reversão da execução contra o responsável subsidiário, a respectiva decisão padece de ilegalidade, por violação do disposto no artigo 180º, nº1 e 2 do CPT, o que constitui fundamento para a sua anulação. Todavia a anulação do despacho de reversão não implica a extinção da execução, como decidiu a Mma. Juiz"a quo", mas a absolvição da instância do oponente, como tem sido entendimento do STA (cfr. neste sentido, o acórdão do STA de 10/10/2012, proc 0726/12).

Entendemos, assim, que a decisão recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, mas deve ser substituída por outra que determine a absolvição da instância executiva do oponente e julgar-se improcedente o recurso.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal "a quo" deu como provada a seguintes factualidade:

1.º - Pelo serviço de finanças de Paços de Ferreira foi instaurada à sociedade B……., Lda., NIPC: ……., por falta de pagamento das liquidações de IVA de diversos períodos entre 2010/09 a 2011/12, o processo de execução fiscal nº1830201001046403 e apensos.

2.º - Com fundamento na insuficiência de bens da devedora originária face ao pagamento da dívida exequenda, em 16.04.2012, o ora oponente foi citado, na qualidade de responsável subsidiário, de que contra si havia sido revertida a quantia de €2.550,42, no âmbito do processo de execução fiscal supra identificado - cf. doc. de fls.49 dos autos

3.º - Do processo de execução fiscal constava a notificação expedida do processo de insolvência, datada de 21.03.2012, para a Fazenda Pública reclamar os seus créditos no processo de insolvência - cf.doc. de fls. 57 dos autos.

4º - O ora oponente foi gerente da sociedade executada desde a sua constituição, conjuntamente com a sua mulher C…… - cf. certidão comercial da sociedade executada.

5.º - A sociedade executada obrigava-se pela assinatura de um dos seus dois sócios gerentes.

6.º - A sócia gerente C…….. faleceu em 02.05.2011.

7.º - A devedora originária foi declarada insolvente por sentença de 01.03.2012, proferida no processo n.º192/12.6TBPFR, que correu termos junto do 3.ºJuízo do Tribunal Judicial de Paços de Ferreira.

8.º - No âmbito do referido processo de insolvência foram apreendidos os bens descritos no auto a fls.71 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

9.º - O valor dos bens apreendidos ascendia a € 8.992,00.

10.º - Pelo ofício nº1243/1830-30, de 13.03.2012, o Serviço de Finanças de Paços de Ferreira remeteu ao Ministério Público do Tribunal Judicial da Comarca de Paços de Ferreira, certidão de dívidas para efeitos de reclamação de créditos - cf. doc. de fls.52 dos autos.

11.º - O ora oponente subscreveu a declaração de início de actividade de 09.07.2001 da sociedade executada - cf. doc. de fls.32 e 33 dos autos.

12.º - O requerimento de 13.12.2004, para enquadramento da devedora originária no regime geral de determinação do lucro tributável, foi assinado pelo ora oponente - cf. doc. de fls.63 dos autos.

13.º - O ora oponente assinou o requerimento de 19.03.2008, para pagamento em prestações de dívidas de IVA do ano de 2007 - cf. doc. de fls.54 dos autos.

14.º - A administração tributária, por ofício de 13.03.2012, envia para o Ministério Público junto da insolvência, a respectiva certidão de dívidas, para este proceder à respectiva reclamação de créditos - cf. doc. de fls.52 dos autos.

3 – DO DIREITO

Para se decidir pela procedência da oposição considerou-se na sentença recorrida o seguinte que se apresenta por extracto do teor da mesma, na parte mais relevante para a decisão do presente recurso:

1 – A……., contribuinte fiscal n.º ……., residente na ……., nº……., 4595-……. Meixomil, concelho de Paços de Ferreira, doravante designado oponente, veio apresentar oposição à execução fiscal n.º1830201001046403 e apensos, instaurada contra a sociedade B……., Lda., NIPC: ……., por dívidas de IVA de diversos períodos entre 2010/09 a 2011/12, no valor global de €2.550,42, na sequência da reversão contra si efectuada, nos termos e com os seguintes fundamentos:

O competente serviço de finanças não reclamou como devia os seus créditos no processo de insolvência da devedora originária;

Ilegitimidade do ora oponente por falta de exercício da gerência de facto e de culpa na diminuição do património societário da devedora originária.

Conclui pedindo que a presente oposição seja julgada procedente, por provada, devendo por via disso ser o oponente absolvido do pedido dos presentes autos com os respectivos apensos, com as legais consequências.

(…)

2 - Notificado o Ilustre Representante da Fazenda Pública para, querendo, contestar, veio fazê-lo a fls. 88 a 95 dos autos.

Considera em síntese que, os comportamentos adotados pelo oponente, enquanto elemento ativo da gerência, conduziram à insuficiência de bens da devedora originária, impossibilitando a mesma de proceder ao pagamento das suas dívidas tributárias.

Não resultando nos autos a demonstração de afastamento de responsabilidade, não pode o oponente deixar de ser responsável pelas dívidas fiscais em execução e, enquanto tal, parte legítima para a execução**.**

Conclui no sentido da improcedência da presente oposição, com as legais consequências.

3 - Foi realizada audiência contraditória de inquirição das testemunhas arroladas - cf. teor de fls. 124 a 125 e 128 a 129 dos autos.

As partes apresentaram alegações escritas, nos termos do disposto no art.120º, do CPPT, reiterando as posições por si já defendidas em sede de petição inicial e contestação.

4 - Tendo sido dada vista dos autos ao Digno Magistrado do Ministério Público, emitiu douto parecer a fls.144 a 147 dos autos dos autos, pugnando pela ilegalidade da reversão ordenada e nulidade do processo executivo instaurado contra o revertido, ora oponente, e como tal inútil a apreciação das demais questões, com a consequente extinção da instância, com custas a cargo da Fazenda Pública.

II- Pressupostos Processuais.

(…)

Questão prévia:

O Digno Magistrado do Ministério Público, suscitou no seu douto parecer a questão da ilegalidade da reversão e nulidade do processo executivo instaurado contra o revertido, ora oponente, e como tal inútil a apreciação das demais questões, com a consequente extinção da instância, com custas a cargo da Fazenda Pública.

Cumpre antes de mais apreciar esta questão, que a verificar-se obsta à apreciação do mérito dos autos.

Factos relevantes para a apreciação da questão:

(…)

Do Direito.

As dívidas foram constituídas no âmbito da Lei Geral Tributária (LGT).

O oponente foi sócio e gerentes, da sociedade executada, conforme resulta do teor da certidão da matrícula emitida pela Conservatória do Registo Comercial.

Nos termos do art.21º deste diploma legal, salvo disposição legal em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

Nos termos do art. 22º, nº2 da LGT, a responsabilidade tributária recai sobre os sujeitos passivos originários e pode abranger, solidária ou subsidiariamente, outras pessoas.

As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhe for atribuída nos mesmos termos do devedor principal devendo, para o efeito, a notificação ou a citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais - art.22º, n.º4 da LGT.

A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal - art.23.º, nº1 da LGT.

Nos termos do n.º2 deste preceito legal, a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo de beneficio da excussão.

Nos termos do art.153º, nºs 1 e 2 do CPPT, o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias.

a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores.

b) fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Nos termos do art. 24º da mesma Lei, os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si.

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

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

Daqui resulta que a responsabilidade subsidiária assenta numa presunção de culpa funcional relacionada com o exercício efectivo de funções por parte do gerente.

No caso concreto, constitui um pressuposto da responsabilidade subsidiária a fundada insuficiência de bens penhoráveis à devedora principal.

Por outro lado, está consagrado pela LGT o benefício da excussão o que quer dizer que, antes de revertida a execução excussão contra o responsável subsidiário, devem ser penhorados e vendidos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários.

Resulta dos factos provados que a citação do oponente ocorreu no dia 16.04.2012 e, que do processo de execução fiscal já constava a notificação expedida do processo de insolvência de 31.03.2012, para que a administração tributária aí reclamasse os seus créditos.

A administração tributária teve conhecimento antes de citar o oponente que a sociedade executada tinha sido declarada insolvente.

A administração tributária, por ofício de 13.03.2012, enviou para o Ministério Público junto da insolvência, a respectiva certidão de dívidas, para este proceder à respectiva reclamação de créditos.

Ora, findo o processo de insolvência, nada obsta à prossecução dos processos de execução fiscal que nele não tenham logrado pagamento integral para reversão contra os responsáveis subsidiários, nos termos do disposto no art.180º, n.º4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do art.233º, nº1, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pela Lei nº39/2003, de 22 de Agosto.

A sustação do processo de execução fiscal só se justifica enquanto estiver pendente o processo de insolvência, em ordem à reclamação neste processo dos créditos em cobrança nas execuções fiscais e tem como finalidade assegurar que nestes processos não sejam tomadas decisões que possam ter interferência no processo de insolvência.

Ou seja, depois de findo o processo de insolvência, ainda podem prosseguir novas execuções ou prosseguirem as instauradas anteriormente contra o insolvente e o responsável subsidiário, nos termos previstos no nº5 do art.180º, do CPPT, desde que, a penhora incida sobre bens entretanto adquiridos e que não foram apreendidos na insolvência.

Mas isso pressupõe que já tenha sido proferido o despacho de reversão da execução, fazendo com que a sustação da execução e a sua apensação ao processo de insolvência implique também o não prosseguimento do processo executivo contra o executado revertido.

Ora, a própria Fazenda Púbica admite nomeadamente em sede de alegações escritas a fls.134 dos autos que, "De salientar também que, apesar do esforço do oponente de [tentar] provar que a executada originária tinha bens suficientes para acautelar os créditos tributários, o que se patenteia nos autos é que o seu único património encontra-se apreendido a favor da massa insolvente...".

Ora, não há nos autos qualquer manifestação de que existam novos bens do oponente, distintos dos que foram apreendidos à ordem do processo de insolvência.

Pelo que, estamos perante violação do disposto nos nºs 1, 4 e 5 do art.180º, do CPPT, que gera a ilegalidade da reversão ordenada contra o oponente.

Não existe qualquer outra questão prévia ou excepção a apreciar.

Fica prejudicado o conhecimento do mérito dos autos

DECIDINDO NESTE STA

A questão a decidir é, a de saber se a sentença enferma de erro de julgamento de direito ao ter concluído pela ilegalidade do despacho de reversão por a execução não ter ficado sustada, o que implica saber se o processo executivo fiscal podia prosseguir contra o responsável subsidiário na altura em que foi determinada a reversão com a consequente citação.

Como resulta do destaque da sentença recorrida, esta quando apreciou a questão prévia suscitada pelo Mº Pº considerou que embora nada obste que, uma vez findo o processo de insolvência, prossigam os processos de execução fiscal que nele não tenham logrado pagamento integral, para reversão contra os responsáveis subsidiários (nos termos do disposto no art. 180º, nºs 4 e 5, do CPPT e do art. 233º, n.º 1, do CIRE), **mas que tudo isso pressupõe que já tenha sido proferido o despacho de reversão da execução, fazendo com que a sustação da execução e a sua apensação ao processo de insolvência implique também o não prosseguimento do processo executivo contra o executado revertido.**

Por isso, considerou que no caso, não tendo ficado sustada a execução fiscal, e não havendo manifestação de que existam novos bens do oponente distintos dos que foram apreendidos à ordem do processo de insolvência os actos processuais praticados na sua ulterior tramitação consubstanciam violação do disposto nos nºs. 1, 4 e 5, do art. 180º do CPPT que gera a ilegalidade da reversão ordenada contra o oponente.

É com este julgamento que a recorrente Fazenda Pública não se conforma expressando-se nos termos das conclusões supra destacadas sustentando em suma que embora se imponha, nos termos do art. 180º do CPPT, tal sustação das execuções relativamente ao devedor originário não obsta a que o OEF averigúe da admissibilidade legal de chamar à execução os responsáveis subsidiários. Ou seja, sustenta que a sustação dos processos executivos quando exista declaração de insolvência do devedor

originário só a este aproveita, sendo legalmente admissível que se pratiquem actos conducentes à reversão das dívidas contra os responsáveis subsidiários.

Vejamos.

Esta matéria já foi tratada em vários acórdãos deste STA dos quais destacamos os Acs. de 29/02/2012 tirado no rec. 0885/11 e de 02/07/2014 tirado no rec. 01202/13 disponíveis no site da DGSI sendo que seguiremos de perto este último aresto citado por ser mais recente e por se ter debruçado sobre uma situação factual muito próxima da dos autos.

O quadro legislativo:

O n.º 1 do art. 88º do CIRE (O art. 154º, n.º 3, do anterior Código de Processos Especiais de Recuperação de Empresas e de Falência (CPEREF) também já estabelecia que a declaração de falência obstava à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva contra o falido.

O CPEREF (aprovado pelo DL n.º 132/93, de 23/4, foi revogado pelo art. 10º, n.º 1, do DL n.º 53/2004, de 18/3, que aprovou o CIRE).) dispõe o seguinte:

«A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes»

Por sua vez, os nºs. 1, 2 e 4 a 6 do art. 180º do CPPT dispõem:

«1 – Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

2 – O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3 – (...)

4 – Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de 8 dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência.

5 – Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.

6 – O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução.»

Como salienta o Cons. Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6ª ed., Vol. III, anotação 7 ao art. 180º, p. 323), apesar de tal preceito se referir à falência ou recuperação de empresa, o mesmo regime *«... deverá aplicar-se à declaração de insolvência, por força do redireccionamento das remissões imposto pelo art. 11º do DL n.º 53/2004».)*

O n.º 2 do art. 181º do CPPT, dispõe que:

«2 – No prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença que tiver declarado a falência ou da citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal, requererá o liquidatário judicial, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, a avocação dos processos em que o falido seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de falência.»

E os nºs. 2 e 7 do art. 23º da LGT (este n.º 7 foi aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12) estabelecem o seguinte:

«2. A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

(...)

7. O dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis.»

Da conjugação dos preceitos citados resulta, desde logo, a seguinte consideração: embora no n.º 1 do art. 88º do CIRE não se admitam a instauração ou prosseguimento de execuções contra o insolvente após a declaração de insolvência, essas acções (instauração e prosseguimento) são, porém, admitidas nos nºs. 1 e 6 do art. 180º do CPPT, sendo que, como bem se observa no acórdão desta Secção, de 29/2/2012, proc. n.º 0885/11, na situação regulada no n.º 5 do mesmo art. 180º a situação é diferente, pois o processo de falência já estará findo. A possibilidade prevista no n.º 5 – de continuação das execuções fiscais já instauradas contra o falido ou responsáveis subsidiários ou de instauração de

novas execuções fiscais – tem aí como pressuposto a ulterior aquisição de bens pelo falido ou pelos responsáveis subsidiários).

Daí que, em face da eventual contradição que possa resultar do disposto nos mencionados normativos, os mesmos devam ser interpretados, conforme aponta o Cons. Jorge Lopes de Sousa, (Ob. cit., p. 324.) com o sentido de que «Os novos processos relativos a dívidas vencidas antes da prolação do despacho de prosseguimento da acção de recuperação de empresa ou de declaração de falência ou insolvência deverão ser também avocados pelo tribunal competente e enviados pelos tribunais fiscais.

O mesmo não sucede, porém, com os processos de execução relativos a créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que, nos termos do n.º 6 deste art. 180.º, do CPPT, seguirão os termos normais até à extinção da execução.

No entanto, quanto a estes processos, apesar de aqui se referir o seu seguimento nos termos normais, deverá entender-se este seguimento em consonância com as normas do CPEREF e do CIRE, sob pena de se abrir a porta à possibilidade de se inutilizar todo o esforço de recuperação da empresa e de satisfação equilibrada dos direitos dos credores que se visa com estes processos especiais, o que seria uma solução manifestamente desacertada, atentos os fins de interesse público e social estão subjacentes àqueles», pelo que: «[…] a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (artigo 9º, n.º 1 do Código Civil), é a de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência ou insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou insolvência».

Podem, portanto, ser instauradas novas execuções fiscais após a declaração de insolvência (ficando afastada a regra geral constante do n.º 1 do art. 88º do CIRE e considerando-se que no art. 180º do CPPT se estabelece um regime especial para os processos de execução fiscal), devendo, todavia, atender-se a que: (i) se for para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverá a execução fiscal ser imediatamente sustada e avocada pelo tribunal judicial para apensação àquele processo, para o qual deverá ser enviada pelo tribunal tributário (nºs. 1 e 2 do art. 180º do CPPT e nºs. 1 e 2 do art. 85º do CIRE) (sublinhado nosso); (ii) se for para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, a execução prosseguirá, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência (nº 6 do art. 180º do CPPT).

E tem sido esta, aliás, a jurisprudência que tem vindo a ser afirmada uniforme e reiteradamente por esta Secção do STA.(Cfr., entre outros, os acs. de 15/11/2006, proc. n.º 625/06; de 29/11/2006, proc. n.º 603/06; de 31/1/2008, proc. n.º 887/07; de 6/4/2008, proc. n.º 249/08; de 12/11/2009, proc. n.º 102/09; de 14/4/2010, proc. n.º 51/10; de 6/4/2011, proc. n.º 981/10; e de 29/2/2012, proc. n.º 0885/11.)

No presente caso o oponente foi citado para a execução já depois de declarada a insolvência da executada originária: a citação ocorreu em 16/04/2012 e a insolvência fora decretada por sentença de 01/03/2012, transitada.

Ora, apesar de ser certo que, segundo o regime constante do supra transcrito art. 88º do CIRE, a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência, importa, em todo o caso, atentar igualmente no que, nesta matéria, se dispõe no CPPT e na LGT: no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença que tenha declarado a insolvência o administrador da insolvência requer, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, a avocação dos processos em que o insolvente seja executado ou responsável que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de insolvência (nº 2 do art. 181º do CPPT), devendo o OEF, antes de remeter o processo ao Tribunal da insolvência, proferir despacho de reversão contra o responsável subsidiário, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais (nº 7 do art. 23º da LGT, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12).

Nesta actual imposição de que o OEF aprecie desde logo os requisitos da reversão da execução fiscal antes da avocação de processos para efeitos de apensação da processo de insolvência, terá, naturalmente sido ponderada uma vertente de celeridade processual, permitindo o imediato prosseguimento do processo contra o responsável subsidiário após o processo de insolvência ser declarado findo e os processos de execução fiscal serem devolvidos à AT (nº 4 do art. 180º do CPPT), justificando-se, ainda, tal imposição «por serem situações em que é presumível a insuficiência do património do sujeito passivo devedor originário para o pagamento da totalidade das suas dividas. Porém, o «dever de reversão» de que se fala, não pode deixar de ser entendido como um dever de apreciação dos requisitos da reversão, pois ela só será de decidir se se verificarem os restantes requisitos de que depende, para além da presumível insuficiência patrimonial, designadamente a culpa presumida ou provada do responsável subsidiário e o exercício efectivo das funções que são pressuposto da responsabilidade subsidiária.». (Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada

e comentada, 4ª Ed., 2012, Encontro da Escrita Editora, Anotação 2 ao art. 23º, p. 223.) – cfr. o n.º 2 do art. 23º da LGT e a alínea b) do n.º 2 do art. 153º do CPPT).

Portanto, por um lado, a sustação dos processos de execução fiscal que se verifica na sequência da declaração de falência/insolvência da devedora originária [e apenas relativamente a ela (E dessa forma os credores deixam de poder alcançar os bens afectos à massa insolvente e acentua-se a natureza universal da execução falimentar ou insolvente.)] comporta as excepções previstas no n.º 1 e no n.º 6 do art. 180º do CPPT e, por outro lado, não está vedada a reversão das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário (nº 7 do art. 23º da LGT), caso de verifiquem os respectivos pressupostos legais, impondo-se, contudo, que a AT respeite os limites da excussão prévia impostos pelo n.º 2 do art. 23º da LGT.

E, o revertido não está impedido de discutir a legalidade do dito despacho de reversão antes do envio do processo de execução fiscal para apensação ao processo de insolvência e, de todo o modo, após a prolação do despacho de reversão mantém-se a suspensão de quaisquer diligências executivas para cobrança coerciva da dívida exequenda, incidente sobre bens do responsável subsidiário.

Em suma, entendemos que no caso dos autos, ao julgar procedente a questão prévia da ilegalidade do despacho de reversão por não ter ficado sustada a execução fiscal, a sentença enferma do erro de julgamento que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa.

Impondo-se, consequentemente, a sua revogação.

E porque em face do sentido da decisão desta questão prévia (da ilegalidade abstracta do proferimento do despacho de reversão) a decisão recorrida teve por prejudicada a apreciação dos demais fundamentos concretos de ilegalidade invocados, quanto ao dito despacho, na petição inicial de oposição, impõe-se a revogação da sentença e a devolução do processo ao tribunal recorrido para apreciação desses fundamentos da oposição, se a tanto nada mais obstar.

4-DECISÃO

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a questão prévia suscitada pelo Ministério Público junto do TAF de Penafiel, ordenando, em consequência, a baixa dos autos à 1ª instância para, se a tanto nada mais obstar, serem apreciadas as restantes questões que foram tidas por prejudicadas.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Reclamação do OEF. Apresentação de bens à penhora. Omissão de audição prévia.

Sumário:

O acto de indeferimento do pedido de suspensão da execução fiscal mediante o oferecimento de bens à penhora é um acto administrativo em matéria tributária e não um acto do processo de execução fiscal e que ao contrário do que sucede com o pedido de dispensa de prestação de garantia (artigo 170 do CPPT) não reveste por lei natureza urgente, razão pela qual não há fundamento legal para se ter por excluído o direito de audição prévia ao indeferimento de bens à penhora "ex vi" do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60 da Lei Geral Tributária".

Processo n.º 1315/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A……. – Sucursal em Portugal.
Relator: Ex.mo Sr. Consº. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF de Beja que julgou procedente a reclamação interposta pela A…….. — Sucursal em Portugal da decisão do OEF que no processo de execução fiscal

n.º 02482014015435 indeferiu o requerimento por esta apresentado com vista à prestação de garantia para suspensão do processo executivo em causa veio a Fazenda Pública 1 dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1- A norma do n.º 1 do artigo 103 do CPPT determina de modo imperativo que a execução fiscal se desenvolve através da forma de processo, a partir do modelo de processo judicial e não através do procedimento administrativo.

2- De outra parte resulta da alínea h) do n.º 1 do artigo 54 da LGT e da alínea g) do artigo 44 do CPPT que o procedimento tributário apenas inclui a cobrança das obrigações tributárias na parte em que tal cobrança não tenha natureza judicial.

3- Por outro lado e como a jurisprudência dos Tribunais Superiores vem assinalando o processo de execução fiscal tem, na sua totalidade a natureza de processo judicial, independentemente de nele terem sido praticados actos de natureza procedimental.

4- E a circunstância dos actos executivos poderem ser praticados por um órgão administrativo não retira ao processo de execução fiscal a natureza de processo, nem o transforma parcialmente em processo administrativo.

5- Além de que, face aos efeitos produzidos, como no acto de indeferimento do pedido de isenção de prestação de garantia, também o acto de apreciação e recusa de garantia oferecida com vista à suspensão da execução é um acto processual.

6- E como acto processual que é, não se lhe aplicam as normas previstas para o procedimento tributário, nomeadamente as constantes do artigo 60 da LGT.

7- De forma que bem andou o órgão de execução fiscal, ao não notificar o ora recorrido, com vista ao exercício do direito de participação na decisão a tomar, não merecendo qualquer censura os actos praticados.

8- Razão pela qual, face às razões elencadas e ainda às posições jurisprudenciais dos Tribunais Superiores deve a sentença sob recurso ser revogada mantendo-se na ordem jurídica os actos praticados pelo OEF.

Como é de inteira justiça.

Contra alegou a recorrida assim concluindo:

1- A matéria tratada pela jurisprudência invocada pela Fazenda Pública nada tem a ver como discutido nos presentes autos uma vez que respeita a actos de indeferimento do pedido e dispensa da prestação de garantia (artigo 170 do CPPT) o qual é revestido de natureza administrativa e urgente.

2- Dúvidas não restam que com a redacção do artigo 103 da LGT o legislador teve a intenção de atribuir natureza judicial apenas e só aos actos que dizem respeito à tramitação do processo de execução fiscal ou seja aos actos que pese embora tenham natureza administrativa — regulam a normal tramitação do processo de execução fiscal.

3- Todos os actos que respeitem à tramitação do processo de execução fiscal praticados pelo órgão de execução fiscal são despidos de natureza jurisdicional como por exemplo o anulado pelo Tribunal "a quo".

4- O pedido de suspensão da execução fiscal mediante o oferecimento de bens à penhora não é de natureza urgente.

5- Sendo o acto de indeferimento do pedido de suspensão da execução fiscal mediante o oferecimento de bens à penhora um acto de natureza administrativo sem se encontrar revestido por lei de natureza urgente e por conseguinte não sendo um acto próprio da tramitação do processo de execução fiscal não se vislumbra qualquer disposição legal que afaste o princípio fundamental de direito de audição previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60 da LGT e consagrado no n.º 5 do artigo 267 da CRP e reconhecido e concretizado respectivamente no n.º 1 do seu art.º 45º e no artº 8º do CPA.

6- Neste sentido veja-se, a título meramente indicativo o acórdão do STA de 06 Março de 2014 in processo 0108/14 que versou sobre um caso igual ao dos presentes autos e concluiu que: "Da natureza judicial que a lei atribui ao processo de execução fiscal (artigo 103/1 da LGT) não resulta que os actos praticados pela Administração tributária na execução fiscal que não se confinem à mera tramitação do processo percam a sua natureza de ser actos materialmente administrativos em matéria tributária, deixando por isso de estar sujeitos em regra a prévia audiência do interessado ou ao dever de fundamentação".

7- Ainda a título de exemplo meramente indicativo o entendimento do também recente acórdão do STA no âmbito do processo 01688/13 que também apreciou um caso igual aos dos presente autos e concluiu que "o acto de indeferimento do pedido de suspensão da execução fiscal mediante o oferecimento de bens à penhora é um acto administrativo em matéria tributária e não um acto próprio do processo de execução fiscal e que ao contrário do que sucede com o pedido de dispensa de prestação de garantia (artigo 170 do CPPT) não reveste por lei natureza urgente razão pela qual não há fundamento legal para se ter por excluído o direito de audiência prévia ao indeferimento do pedido de suspensão

da execução mediante oferecimento de bens à penhora "ex vi" do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60 da LGT.

Deve ser declarada a manutenção da anulação do acto determinada pelo Tribunal "a quo".

O Mº Pº neste Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

O Tribunal "a quo" deu como provados os seguintes factos que as partes não puseram em causa:

1- Em 29 01 2014 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 0248201401015435 no Serviço de Finanças de Beja contra a sociedade "A…… para cobrança da dívida de IRC no montante de €558000.03 de imposto e €30758,79 de juros.

2- Para discussão da legalidade da liquidação de tal imposto instaurou a sociedade em questão neste Tribunal a impugnação judicial que foi registada sob o n.º 175/14.1 Beja.

3- A sociedade executada foi citada para a execução fiscal em 27 02 2014-12-04.

4- Através de requerimento a que deu entrada no serviço de Finanças em 28 02 2014 peticionou a suspensão da execução fiscal mediante a apresentação de garantia constituída pelas quotas representativas da totalidade do capital social de cada uma das quatro sociedades comerciais detidas pelas mesmas sócias da reclamante.

5- Em 18 03 2014 foi lavrado parecer por técnico de Administração Tributária Adjunto que concluiu do seguinte modo:

"Em face do supra exposto conclui-se que a garantia oferecida não pode ser considerada idónea nos termos e para os efeitos do artigo 199 do CPPT uma vez que as requerentes não têm legitimidade para constituir penhor sobre as participações sociais da sociedade B…….. Lda., C…….. Lda., D……. Lda. e E……. Lda., pelo que e salvo superior entendimento deverá ser indeferido o requerido".

6- Sobre esta informação nesta data recaiu despacho do Director de Finanças de Beja com o seguinte teor:

"Vista a informação infra que aqui considero integralmente reproduzida, em concordância com a fundamentação acerca da falta de enquadramento do pedido na previsão legal não se afiguram preenchidos os requisitos para o reconhecimento da idoneidade da garantia oferecida (penhor sobre participações sociais) por sociedade dominante não sedeada em território nacional portanto sem legitimidade legal para constituir tal garantia".

7- Relativamente ao mesmo requerimento foi prestada informação em 19 03 2014 concluindo do mesmo modo.

8- Sobre esta informação recaiu o seguinte despacho do chefe de Serviço de Finanças de 21 03 2014: "Concordo. Nos termos e com os fundamentos expostos na presente informação indefere reconhecimento imediato de efeito suspensivo do processo de execução fiscal n.º 0248201401015435 pelo que deverá oferecer garantia idónea a qual consistirá em garantia bancária, caução seguro-caução ou hipoteca voluntária."

9- Tal despacho foi notificado à sociedade executada em 08 04 2014.

10- Em 21 04 2014 a sociedade apresentou no Serviço de Finanças a petição inicial com vista a reclamar daquele despacho.

O reclamante não se conformando com o despacho supra referenciado veio dele interpor reclamação ao abrigo do artigo 276 do CPPT com o fundamento de que tinha sido omitida a preterição da audição prévia do reclamante infringindo-se o disposto no artigo 60 da LGT o que vicia o acto de indeferimento da prestação da garantia oferecido que por isso deveria ser anulado.

A Fazenda Pública contestou alegando que face à urgência da decisão e o disposto no artigo 103 do CPA e 169 e 170 do CPPT não haveria lugar à audição prévia.

O Mº juiz "a quo" considerando que resulta do artigo 103 da LGT que os actos materialmente administrativos em matéria tributária praticados o processo de execução fiscal não perdem essa natureza administrativa devem por isso estar sujeitos ao dever de audição prévia e de fundamentação.

E não estando dispensada a audição prévia relativamente a este acto objecto desta decisão considerou verificada a preterição invocada e julgando procedente a reclamação anulou a decisão reclamada.

A Fazenda insurge-se contra esta decisão e como se vê das conclusões de recurso considera que face à natureza judicial do processo de execução fiscal os actos nele vista praticados por um órgão de execução fiscal não o transforma em parcialmente administrativo sendo tais actos de natureza processual e consequentemente não estão sujeitos às regras do artigo 60 da LGT.

A recorrida pugna pela manutenção do decidido.

São duas as questões a analisar nestes autos:

A primeira decidir da natureza do acto que indeferiu o pedido de prestação de garantia oferecido pelo reclamante com vista à suspensão da execução fiscal contra si instaurada por considerar não preenchidos os requisitos de idoneidade da mesma.

A segunda decidir se a não audição prévia do reclamante antes da prolacção do despacho constitui "in casu" preterição de formalidade essencial que determine a sua anulação.

Entende a Fazenda Pública face à natureza judicial do processo de execução fiscal que os actos aí praticados mesmo sendo actos materialmente administrativos como o acto de indeferimento do pedido de prestação de garantia devem considerar-se como actos processuais razão pela qual não lhes são de aplicar as normas do procedimento administrativo tributário, designadamente o preceituado no artigo 60 da LGT pelo que a omissão da audição prévia do reclamante não constitui "in casu" preterição de formalidade legal.

Vejamos então.

A Lei — artigo 52 da LGT — estipula no n.º 1 que a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de impugnação da liquidação que tenha por objecto a ilegalidade da dívida exequenda.

Mas que essa suspensão depende de prestação de garantia idónea cf. n.º 2 do mesmo artigo e 169 do CPPT.

O artigo 199/1 do CPPT permite ao executado a prestação da garantia sendo competente para decidir da sua idoneidade o órgão de execução fiscal por força das disposições conjugadas dos nºs 8 do artigo 199 e 197 do CPPT.

O mº juiz face ao estipulado no artigo 103/2 da LGT considerou que o acto em crise sendo um acto materialmente administrativo em matéria tributária deveria ser tratado como acto autónomo pelo que a omissão da audição prévia do reclamante constituiu preterição de formalidade legal viciante desse acto.

Não restam dúvidas que por força do disposto no artigo 103 da LGT o processo de execução fiscal é um processo de natureza judicial pelo que importa decidir se a natureza judicial do processo de execução fiscal determina como consequência necessária que os actos praticados pelo órgão de execução fiscal competente sejam actos processuais.

Em nosso entender a natureza judicial do processo de execução fiscal não contende nem pode contender com a natureza dos actos praticados pelo órgão da execução fiscal em sede deste processo na medida em que não envolve consubstanciação de naturezas. Efectivamente a competência material para apreciação e decisão sobre a idoneidade de uma garantia proposta pelo executado para beneficiar da suspensão da execução cabe ao órgão da execução fiscal e o Tribunal não pode substituir-se ao órgão em causa cabendo-lhe tão somente sindicar da sua legalidade e idoneidade e também da bondade da reclamação quando tal acto for objecto dela.

Mas sendo tal acto da competência exclusiva da Administração o acto não pode deixar de considerar-se materialmente administrativo o que a própria lei reconhece cfr artigo 103 nºs 1 e 2 da LGT.

Por isso o acto que indefere ou defere a prestação de uma garantia tem de considerar-se acto administrativo sujeito na sua formação e validade ao regime do CPA porque expressão da vontade de um ente administrativo, sujeito activo da obrigação tributária cabendo sempre dele reclamação para o Tribunal desde que lesivo dos direitos e interesses do executado.

Neste sentido se pronunciou também o acórdão do STA de 23 05 2012 in processo 0489/12.

E sendo assim a sentença que considerou tal acto materialmente administrativo em matéria tributária como acto autónomo e sujeito às regras do CPA não merece censura passível e ratificação por se tratar de um acto processual como tal considerou.

É que o acto em causa sendo o acto materialmente administrativo da competência exclusiva da Administração Tributária, tal acto, muito embora efectuado em sede de execução fiscal, não perde a sua autonomia pelo que importa então verificar se "in casu" se justificava ou não a dispensa da audição prévia.

O Mº juiz considerou que relativamente ao carácter urgente da decisão, muito embora o acórdão do STA de 06 03 2014 in processo 108/14 se tivesse pronunciado no sentido de que o pedido de suspensão da execução devido a prestação de garantia fosse por natureza urgente o que justificava a dispensa do exercício do direito de audição prévia, que essa urgência não tinha sido levada em conta no procedimento de decisão pois tendo sido oferecida a garantia em 28 02 2014 somente em 21 03 2014 o OEF emitira despacho.

Daí que não visse razão para essa dispensa considerando relevante a preterição legal invocada.

Tendo nós com o mº juiz "a quo" o entendimento de que o acto de indeferimento da garantia oferecida pelo reclamante é um acto materialmente administrativo de natureza tributária, autónomo e não um acto processual como sustenta a recorrente importa decidir se in casu se justificava a dispensa da audição prévia ao arrepio do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60 da LGT.

Tendo em conta o disposto no artigo 170 do CPPT que estabelece urgência na tramitação do procedimento de dispensa de prestação de garantia tal exigência mostra-se incompatível com o exercício do direito de audição que dilataria anormalmente o prazo de decisão.

Por isso a preterição de tal formalidade degradar-se-á de formalidade essencial em não essencial pois a urgência desse procedimento determina até a sua dispensa face ao disposto no artigo 103 do CPA.

E isto porque o artigo 60/1 AI.) Da LGT ao consagrar o direito de audição prévia dos contribuintes antes do indeferimento dos pedidos, das reclamações, recursos ou petições é no fundo a explicitação do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões consagrado no artigo 267/5 da CRP.

Mas não se trata de um direito absoluto.

O artigo 60 da LGT dispõe quanto à dispensa de tal direito no n.º 2.

Ora as situações de dispensa consagradas no artigo 60 da LGT não são taxativas o que significa que outras haverá em que tal dispensa se imponha desde que ponderados os interesses em presença e a natureza do processo, tal se justifique.

Sucede contudo que o processo de oferecimento de garantia não tem natureza urgente na medida em que a lei nada dispõe sobre a urgência do seu procedimento e "ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus".

Nem na situação em apreço são aduzidas razões ponderosas que dispensem essa audição. No sentido de o procedimento de oferecimento de garantia não revestir natureza urgente se pronunciou já este Supremo Tribunal nos arestos n.º 0108/14 de 06 03 2014 e 01688/13 de 04 12 2013, citados aliás pela recorrida passando com a devida vénia transcrever o sumário deste último na parte que ao caso interessa:

"IV O acto de indeferimento do pedido de suspensão da execução fiscal mediante o oferecimento de bens à penhora é um acto administrativo em matéria tributária e não um acto do processo de execução fiscal e que ao contrário do que sucede com o pedido de dispensa de prestação de garantia (artigo 170 do CPPT) não reveste por lei natureza urgente, razão pela qual não há fundamento legal para se ter por excluído o direito de audição prévia ao indeferimento de bens à penhora "ex vi" do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60 da Lei Geral Tributária".

Não vemos razão alguma para não acompanhar, pelas razões expostas, a doutrina que esses arestos sustentam quanto à dispensa do exercício do direito de audição prévia no caso em apreço.

Pelo que constituindo a omissão desse exercício preterição de formalidade legal ex vi do disposto no artigo 60 da LGT e 120 do CPA invalidante do acto administrativo reclamado a sentença que o anulou não merece censura.

DECISÃO:

Por tal razão acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Pedro Delgado — Ascensão Lopes* (voto a decisão mas não acompanho integralmente a fundamentação).

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Interesse em agir.

Sumário:

I — O interesse em agir não é mais que a demonstração da necessidade e indispensabilidade da tutela judicial e da aptidão do meio usado para corrigir a lesão perpetrada ao autor tal como ele a configurou.

II — O interesse em agir é assim um requisito que tem de ser verificado no momento do exercício do direito de acção e cuja ausência impede o órgão jurisdicional de admitir a acção e consequentemente de examinar o mérito da questão levando a sua falta à pronúncia de uma absolvição da instância.

III — O interesse em agir pode e deve ser reportado ao prejuízo ou ao proveito que o deferimento da pretensão - o reconhecimento judicial do seu direito - evita ou proporciona.

IV — Daí que o momento que releva para a sua constatação seja o momento em que o autor deduz o pedido.

V — Se posteriormente esse interesse por qualquer circunstância se não mantiver ocorrerá uma situação de inutilidade superveniente da lide cuja relevância tem de ser analisada casuisticamente.

Processo n.º 1348/14-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF do Porto que julgou procedente a reclamação deduzida por A……. contra o despacho do chefe de serviço de finanças de Vila do Conde de 09 05 2013 que lhe indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo executivo em que é revertido por dívidas da sociedade B…… Ld.a veio a Fazenda Pública dela interpor recurso para o TCA Norte que por decisão sumária de 10 de Outubro de 2014 se veio a declarar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso julgando competente para tal este Supremo Tribunal Administrativo.

Formulou as seguintes conclusões:

1- A sentença recorrida padece de erro de julgamento de facto e de direito.

2- Pela sentença recorrida foram considerados provados os seguintes factos que não terão sido adequadamente ponderados aquando da improcedência da excepção: o reclamante foi declarado insolvente em 20 10 2014; a SDO foi declarada insolvente em 2012 10 22; O despacho de reversão foi lavrado em 2012 12 11; o despacho reclamado foi o de indeferimento do pedido de dispensa de garantia.

3- Entende a Fazenda Pública que é possível à AT reverter dívidas tributárias de empresas contra os seus responsáveis subsidiários após a referida empresa ter sido declarada insolvente, como existe mesmo uma obrigação legal para o fazer.

4- Por força do artigo 23/7 da LGT.

5- Ou seja declarada a insolvência da SDO deve o OEF apreciar a possibilidade de reversão das dívidas tributárias perante os indícios de insuficiência de bens penhoráveis que emergem da referida declaração de insolvência existindo portanto a obrigação legal para a AT de verificar os pressupostos legais de que depende a reversão contra os responsáveis subsidiários artigo 24/1 da LGT.

6- Não podendo o OEF ainda assim praticar actos coercivos (penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário) sem que tenha ocorrido a excussão do património da SDO nos termos do artigo 23/2 da LGT.

7- Dever de avaliar a possibilidade lega de reversão decorre, não da avocação dos processos executivos (que pode inclusivamente não ocorrer), mas sim do conhecimento oficial/oficioso da insolvência da SDO contribuindo assim a AT para a efectiva salvaguarda dos princípios da igualdade entre todos os contribuintes e ao mesmo tempo proteger o interesse público de cobrança dos créditos tributários.

8- Não se concorda com a sentença recorrida onde se refere: "a suspensão da execução até ao trânsito em julgado da oposição que aprecie a legalidade do despacho que determinou a reversão das dívidas é diverso da simples suspensão até à completa tal excussão de bens da sociedade. É que ocorrida esta pode então a execução prosseguir e é isso que se pretende evitar com a presente reclamação."

9- Olvidando-se tal como consta dos factos considerados provados da sentença que desde 2010 2014 o reclamante foi declarado insolvente por sentença impedindo a AT de diligenciar pela cobrança coerciva dos seus créditos pois.

10- Legalmente este facto levaria a que os presentes autos de execução fiscal estivessem obrigatoriamente suspensos e o património do devedor subsidiário a existir estaria a salvo dos actos tributários de apreensão tendentes à cobrança coerciva da dívida uma vez que pertenceria à massa insolvente caro está desde que não houvesse insolvência da SDO ou estivesse esta encerrada.

11- O reclamante está a reagir contra um despacho de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia para efeitos de suspensão do PEF em causa em que ao tempo estavam já os autos de execução fiscal suspensos por declaração de insolvência da SDO.

12- Pretendendo portanto a mesma situação de suspensão pré existente ou seja que não fosse alvo de actos tendentes à cobrança coerciva da dívida em causa.

13- Sempre se diga que mesmo que a SDO não tivesse sido declarada insolvente ou já não tivesse sido encerrado o respectivo pedido de insolvência e portanto o PEF em causa não estaria suspenso por esse motivo sempre os referidos autos de execução fiscal estariam suspensos relativamente ao aqui reclamante por dois motivos que resultam da aplicação da lei a saber.

14- Por um lado ao abrigo da declaração de insolvência de 2010 10 14 nos termos do artigo 100 do Código de Insolvência e de Recuperação de Empresas aprovado pelo DL 53/2004 de 18 03 e por outro lado ao abrigo do já aqui aflorado artigo 23/2 da LGT sem prejuízo do benefício de excussão tal como o foram.

15- Assim nos presentes autos ao contrário do que foi decidido na sentença recorrida entende a Fazenda Pública que caso os autos não estivessem suspensos pela declaração de insolvência da SDO nunca o reclamante estaria sujeito a actos tributários tendentes à cobrança coerciva das dívidas pois.

16- Beneficiaria por direito próprio da suspensão dos presentes autos de execução fiscal relativamente a ele (privativa portanto) da sua declaração de insolvência e não já da suspensão por excussão--reversão porque anterior a esta.

17- Razão pela qual entende a Fazenda Pública que o reclamante não possui interesse processual ou interesse em agir na presente reclamação.

18- Paradoxalmente esta suspensão também só seria possível porque a reversão foi efectuada nos presentes autos de execução fiscal contra o reclamante pois este só existe para o PEF a partir do momento em que adquire a posição de revertido.

19- Sendo a partir daquele momento em que os autos de execução em causa poderiam ficar suspensos por declaração de insolvência de pessoa singular muito embora tenha acontecido em data anterior como foi o caso em apreço.

20- Padece assim a sentença recorrida de erro de julgamento de facto e de direito porquanto fez errónea interpretação dos factos e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis in casu por força dos artigos 23/2 e 7 e 24 da LGT e 100 do CIRE.

Contra alegou o reclamante assim concluindo:

A- Decorre dos elementos vertidos nos autos que o processo de execução fiscal foi suspenso no dia 03 11 2012 sendo o motivo de tal suspensão o de "suspensão por declaração de falência" doc 1 junto com a contestação.

B- Sucede porém que independentemente de tal suspensão e após a declaração de insolvência da sociedade executada originária (declarada insolvente em 22 10 2012) foi o PEF revertido contra o reclamante.

C- Reversão que se fundou essencialmente na circunstância daquela sociedade ter sido declarada insolvente e de ser insuficiente o seu património para satisfação da dívida exequenda.

D- Sendo que na sequência daquele despacho de reversão foi o reclamante citado para a execução fiscal na qualidade de revertido.

E- E não obstante o reclamante ter referido no requerimento que dirigiu ao chefe de serviço de finanças de Vila do Conde requerendo a dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal ter sido declarado insolvente por sentença transitada em julgado e ter sido todo o seu património apreendido para a massa insolvente dizendo não ter meios económicos que lhe possibilitassem a constituição de uma garantia bancária ou caução, nem ter bens susceptíveis de penhora sobre os quais pudessem ser constituída hipoteca voluntária ou penhor foi ainda assim indeferido tal pedido através do despacho aqui reclamado.

F- Temos assim que não obstante figure no print junto como doc n.º 1 referente à tramitação do PEF o de "suspensão por declaração de falência" o mesmo prosseguiu com a reversão da execução contra o reclamante.

G- Sendo que figura naquele mesmo print que o PEF somente foi suspenso em 23 07 2013 sendo o motivo de tal suspensão o de "suspensão por excussão-reversão" como tal indicado na respectiva tramitação.

H- Temos assim que à data em que foi deduzida a reclamação (27 05 2013) O PEF não se encontrava suspenso.

I- Sendo também que o OEF não o veio a suspender com fundamento na declaração de insolvência do reclamante (declaração que havia sido efectuada por sentença de 14 12 2012).

J- Pelo que tendo sido proferida pelo OEF DECISÃO DE indeferimento (nos termos e com os fundamentos em que o foi) que recaiu sobre o requerimento de dispensa que o reclamante lhe havia dirigido aquando da oposição à execução para que foi citado na qualidade de revertido que deduziu e não acatando por entender que a mesma incorre em vícios motivadores de anulação tem de considerar--se que possui legitimidade para a presente reclamação.

K- Como também tem de entender-se que detinha à data da dedução da presente reclamação interesse em agir já que o PEF não se encontrava suspenso.

L- Pelo que se pretendia afastar da ordem jurídica o despacho de indeferimento que recaiu sobre o seu pedido de dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal na pendência do processo de oposição à execução que instaurou afastando por conseguinte também os seus efeitos tinha como fez que deduzir a reclamação prevista no artigo 276 do CPPT.

M- Não se pode assim concluir pela falta de interesses processual ou interesse em agir da reclamante.

N- Não padece a sentença recorrida de qualquer erro de julgamento de facto e de direito. Deve o presente recurso ser julgado improcedente confirmando-se a decisão recorrida.

O Mº Pº neste Supremo Tribunal pronuncia-se pela improcedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada e não foi questionada pelas partes:

1) Contra a sociedade "B……., Lda." Foram instaurados os processos de execução fiscal n. 1902201101046934 e apensos ref. A fls. 64, cujos dizeres se dão por reproduzidos - por falta de imposto retido na fonte, IVA, IRS retido na fonte, pagamento especial por conta -, no montante de 6.948,85 €.

2) Por sentença de 22/10/2012, proferida no 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, no âmbito do processo n. 1100/12.OTYVNG, foi declarada a insolvência da sociedade "B……., Lda." - cfr. fls. 38 ss. dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

3) Em 03/11/2012, foi averbado no sistema informático das execuções fiscais (SEF) a suspensão do processo de execução fiscal, por declaração de falência da executada, e em 23/7/2013 a "suspensão por exceção - reversão" - cfr. fls. 201 ss dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

4) Em 11/12/2012, as dívidas mencionadas na alínea 1) foram revertidas contra o Reclamante, que foi citado para a execução fiscal e apensos, na qualidade de responsável subsidiário, em 17/12/2012 - cfr. fls. 138ss e 145 e 146 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

5)Em 29/01/2013, o ora Reclamante apresentou oposição à execução fiscal, a que coube o n.º 19022013090001430.

6) Em 13/02/2013, o Reclamante requereu a dispensa de prestação de garantia para suspensão da execução, que foi indeferida por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Vila do Conde datado de 09/05/2013, notificado à mandatária judicial do requerente em 15/05/2013 - cfr. fls. 159 ss e 174 ss dos autos.

7) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Vila do Conde, por telecópia, em 27/05/2013 - cfr. fls. 5 dos autos.

8) O ora Reclamante foi declarado insolvente por sentença de 14/12/2010, proferida no processo n.º 3363/10.6TBVCD, a correr termos no 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Vila do

9) Conde, na qual foi decretada a apreensão para imediata entrega à Administradora da Insolvência de todos os bens do devedor - cfr. fls. 144 a 147 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

10) Na sequência da sua citação para o processo de execução fiscal e da dedução de oposição à execução, o Reclamante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Vila do Conde, em 13/02/2013, a dispensa de prestação de garantia para suspensão do referido processo executivo, nos termos constantes de fls. 159 ss, cujos dizeres se dão por reproduzidos, invocando designadamente ter sido declarado insolvente e apreendidos todos os seus bens, não ter rendimentos e não ter culpa disso, não tendo dissipado património fraudulentamente.

11) Em 25/02/2013, o Serviço de Finanças de Vila do Conde prestou a informação de fls. 90 ss., da qual consta designadamente:

6 - Consultadas as diversas bases de dados, ao nosso dispor, pelo nif - …….., de A……., verifica-se o seguinte:

12) O requerente é proprietário de 11 prédios urbanos, nos concelhos de Vila do Conde e Póvoa de Varzim, já avaliados nos termos do IMI, e 1 prédio rústico, no concelho de Vila do Conde, conforme tabela seguinte:

Art. Matricial	Fracção	Freguesia	Valor patrimonial (€)	Tipo de prédio
130		…….	39.708,63	Urbano
143		…….	96.580,88	"
1764	Anexo	…….	5.301,63	"
1764	R/C	…….	35.472,13	"
1764	1.ºA	…….	44.342,75	"
7260	C	…….	60.707,15	"
8143		…….	5.120,00	"
2926	M	…….	33.660,00	"
1201	E	…….	28.095,50	"
8695	G	…….	60.095,77	"
9821	Q	…….	118.721,13	"
714		…….	30,93	Rústico

No ano de 2011 e segundo o mencionado na declaração mod.3 de IRS/2011, o requerente teve rendimentos de trabalho dependente (categoria A), no montante de € 6.016.02, e recebeu rendas (categoria F), no valor de € 2.280,00, referentes ao artigo matricial urbano n. 1764, da freguesia de ……

Segundo a base de dados do MGIT - visão do contribuinte, pelo nif-……, verifica-se que o aqui requerente, é Administrador/gerente das sociedades B……, Lda., da C……., Lda., e da D…… S.A.

13) Em 09/05/2013, no âmbito do processo de execução fiscal o Chefe do Serviço de Finanças de Vila do Conde proferiu despacho (despacho reclamado - cfr. fls. 179 ss dos autos), indeferindo o requerido. Do despacho consta designadamente:

"...A concessão de dispensa da prestação de garantia...depende da verificação dos pressupostos constantes dos artº 52º, nºs 1, 2 e 4 da Lei Geral Tributária, e artº 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e tem como condição o seguinte:

- A prestação de garantia deve ser causa de prejuízo irreparável para o executado;
- Deve verificar-se a manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos;
- E, em qualquer dos casos, toma-se necessário que o executado não seja responsável pela situação de insuficiência ou inexistência de bens.

Além disso cabe sempre ao executado o ónus da prova dos factos constitutivos dos seus direitos, conforme art. 74º n.º 1 da LGT, e art. 342º do Código Civil.

De acordo com a informação prestada verifica-se que o executado tem registados em seu nome vários imóveis, no ano de 2011 obteve rendimentos da categoria A e da categoria F, e consta ainda como administrador de várias sociedades.

Face ao exposto, e porque não estão verificadas nem provadas as condições prevista para a dispensa da prestação de garantia, conforme dispõe os artºs 52º da LGT e 169º do CPPT, indefiro o pedido.

14) A sociedade "C……., Lda." foi declarada insolvente no processo n. 323/10. OTYVNG, que correu termos no 2. Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia - DR. 2ª S. de 28/10/2010.

Não se provaram outros factos com interesse para a causa.

Perante a factualidade dada e tendo a recorrente na sua contestação invocado a falta de interesse em agir do reclamante, por se encontrar suspensa a execução "por excussão" para além de sustentar a não verificação dos pressupostos para a dispensa de prestação de garantia e que o despacho reclamado está devidamente fundamentado.

O mº juiz "a quo" passou a conhecer da invocada falta de interesse em agir e concluindo que dos factos resultava que o processo fora suspenso após 100 declaração de insolvência da devedora originária e que de seguida se procedera à reversão, a suspensão por motivo do benefício da excussão não relevava em relação ao revertido.

E isto porque o reclamante em 27/5/2013, só após ter deduzido oposição, apresentara o pedido de dispensa de garantia e só nessa altura é que o processo executivo foi suspenso com a indicação de "suspensão por excussão - reversão".

Donde resultava que à data do pedido o processo ainda não se encontrava suspenso pelo que o reclamante tinha interesse em agir para evitar a prestação de caução.

O Mº juiz analisou também qual o efeito da suspensão do processo posteriormente decretada por força do benefício de excussão em relação ao reclamante concluindo que o pedido do reclamante de suspensão do PEF até decisão transitada em julgado do processo de oposição tem efeito diferente da suspensão da execução por motivo da excussão prévia pelo que o interesse em ver decidida a sua pretensão se mantinha não sendo por isso causa de inutilidade superveniente da lide.

Por ultimo analisou os efeitos decorrentes da declaração de insolvência do próprio reclamante questionando-se se tal facto não tornaria de todo inútil a apreciação de mérito.

Mas tendo em conta a doutrina do acórdão do STA de no processo 366/14; "que refere que a suspensão da instância executiva (decorrente da insolvência do reclamante) não obsta a que, posteriormente à liquidação do património no âmbito do processo de insolvência, se o reclamante vier a adquirir bens, possa ver a execução contra si instaurada, como revertido, prosseguir os seus termos, de acordo com o disposto no artº 180º, n.º 5 do CCPPT concluiu pela manutenção do interesse em agir e julgou improcedente esta excepção.

E passando a conhecer do vício de falta de fundamentação do despacho reclamado concluiu pela sua não verificação.

Mas considerou que verificando-se preenchidos os pressupostos legais para a dispensa de prestação da garantia previstos nos artigos 52/4 da LGT e artigo 170 do CPPT julgou procedente a reclamação e anulou o despacho reclamado.

A Fazenda Pública insurge-se contra esta decisão no segmento em que se considerou não verificada a excepção da falta de interesse em agir pois 2014 entende que face aos factos dados como assentes se verifica não ter o reclamante interesse na reclamação ou seja interesse em agir já que o efeito preten-

dido com o deferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia o de ver suspenso o PEF já foi obtido por duas ordens de razão.

A primeira por força do exercício do beneficio de excussão relativamente ao reclamante revertido por ser um direito que lhe advém do artigo 23 nºs 2 e 3 da LGT.

A segunda por força da declaração de insolvência do próprio reclamante e do preceituado no artigo 100 do Código de Insolvência e de Recuperação de Empresas (CIRE).

Vejamos.

O interesse em agir não é mais que a demonstração da necessidade e indispensabilidade da tutela judicial e da aptidão do meio usado para corrigir a lesão perpetrada ao autor tal como ele a configurou.

Como sinteticamente refere Anselmo de Castro in Direito Processual Civil Declarativo II Coimbra 1982 pp253 "Trata-se de pressuposto que não se destina a assegurar a eficácia da sentença; o que está em jogo é antes a utilidade da acção, não fora o interesses e a actividade jurisdicional exercer-se-ia em vão".

O que torna este requisito desde logo diferente da legitimidade que não pode deixar de contender com a eficácia da sentença.

O interesse em agir é assim um requisito que tem de ser verificado no momento do exercício do direito de acção e cuja ausência impede o órgão jurisdicional de admitir a acção e consequentemente de examinar o mérito da questão levando à pronúncia de uma absolvição da instância.

Este requisito contende assim com a admissibilidade da pretensão que condiciona.

O interesse em agir pode e deve ser reportado ao prejuízo ou ao proveito que o deferimento da pretensão - o reconhecimento judicial do seu direito- evita ou proporciona.

É também neste sentido que se pronunciava já Manuel de Andrade in Noções Elementares de Processo Civil pp78/82 o interesses em agir consubstancia-se na necessidade de tutela judicial decorrente "da necessidade em obter a protecção do interesses substancial pelo que pressupõe a lesão de tal interesses e a idoneidade da providência requerida para sua reintegração ou tanto quanto possível integral satisfação".

Daí que o momento que releva para a sua constatação seja o momento em que o autor deduz o pedido.

Se posteriormente esse interesse por qualquer circunstância se não mantiver ocorrerá uma situação de inutilidade superveniente da lide cuja relevância tem de ser analisada casuisticamente.

No caso dos autos está provado que foi revertida contra o reclamante a execução fiscal em que devedora originária a sociedade B…… Ld em 11 12 2012 por a devedora originária ter sido declarada insolvente por sentença de 22 10 2012 e que o reclamante deduziu oposição à execução fiscal em 29 01 2013.

Está também provado que o oponente ora reclamante deduziu o pedido de dispensa de prestação de garantia em 13 02 2013 e que em só em 23 07 2013 a Fazenda Pública averbou no SEF "a suspensão por excussão Reversão.

Decorre do exposto que visando o pedido de dispensa de prestação de garantia a suspensão do PEF até decisão transitada da oposição aquando do pedido o interesse em agir era manifesto e o meio judicial utilizado o próprio até porque a insolvência da devedora originária não relevava na medida em que por causa dela é que o oponente fora revertido.

Assim sendo a suspensão do processo executivo por força do benefício de excussão porque posterior ao pedido do reclamante só poderia ser entendida como causa de extinção da instância caso essa suspensão determinasse a inutilidade superveniente da lide.

Mas essa suspensão não tinha relativamente ao reclamante tal efeito.

Por se tratar de suspensão condicionada pois caso os bens excutidos continuassem insuficientes para o pagamento da dívida em cobrança a execução correria de imediato contra o oponente sem que ele pudesse opor-lhe o travão da dispensa de prestação de garantia.

Pelo que o interesse em agir ou ver a sua pretensão apreciada se mantinha.

E relativamente à declaração de insolvência do próprio reclamante também ela circunstância superveniente temos de convir que ela não determina a desnecessidade de manutenção do pedido e do seu conhecimento.

Efectivamente como decorre do n.º 5 do artigo 180 do CPPT se o insolvente responsável subsidiário vier a adquirir bens em qualquer altura o processo de execução fiscal prossegue, sem prejuízo da prescrição.

Donde como bem decidiu o Mº Juiz é manifesto que o interesse em agir existia aquando do pedido e ainda se mantém.

Neste sentido se pronunciaram também os acórdãos de 0904 2014 in rec 0366/14 e de 29 10 14 in rec 0944/14.

Não merece assim censura a sentença que julgou não verificada esta excepção.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Ascensão Lopes — Pedro Delgado.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

IMT. Isenção de IMT. Aquisição de fracções em empreendimentos turísticos.

Sumário:

I — As isenções consagradas no artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83 aplicam-se apenas quando esteja em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, dela não beneficiando a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais.

Processo n.º 1410/13-30.
Recorrente: A……..
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé de 8 de Maio de 2013
Julgou improcedente a impugnação.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A…….., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 663112.4BELLE, onde impugna a decisão de indeferimento do recurso hierárquico de 31 de Julho de 2012 por ele apresentado contra os actos de liquidação de IMT e de IS, a que se referem os processos n.ºs 1082201104004558 de IMT e n.º 10822D11100000517 de IS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. - O recorrente adquiriu a fracção autónoma "AS" em 26-11-2009 à Sociedade Comercial "B……. Ld", por escritura pública.

2. - A exploração turística da fracção autónoma encontra-se assegurada por contrato de exploração turística celebrado com a Sociedade C……., entidade exploradora do aldeamento, em simultâneo com a escritura de compra e venda;

3. - O recorrente, previamente à data da escritura, liquidou a importância de € 57.850,00 referente a IMT e € 7.120,00 de Imposto de Selo;

4. - Impugnou, por considerar não devidas, as respectivas liquidações, requerendo a sua devolução acrescido de juros compensatórios;

5. - Tal impugnação foi considerada improcedente e não se conformando com tal decisão, interpôs recurso com a apresentação das presentes alegações;

6. - A decisão de que se recorre não perfilhou o entendimento antes perfilhado pelo mesmo Tribunal de Loulé, em caso igual, e pelos Acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, atrás indicados em 5 destas alegações;

7. - Antes, entendeu perfilhar o recentemente decidido pela Secção de Contencioso Tributário do STA, maioritariamente sufragada (6 votos a favor e 4 votos contra) que entendeu que a aquisição imobiliária como a presente" não se destinou à construção/instalação de equipamento turístico, mas sim actuou como consumidora final de produto turístico posto no mercado pelo promotor, de modo que a aquisição da fracção já não integrou a fase da instalação de empreendimento, mas a da sua exploração".

8. - Nas alegações de recurso desta peça pensa o recorrente já ter demonstrado a razão que lhe assiste quanto à fundamentação do direito que lhe assiste, pelo que entende dever não continuar a maçar os ilustres conselheiros na insistência das mesmas.

9. - Reforça apenas o facto da aquisição da fracção AS ter sido a primeira aquisição enquanto unidade de alojamento turístico "B……..". - Entende o Recorrente que tal aquisição se integra ainda no processo de instalação deste aldeamento, reunindo as condições legais para beneficiar da isenção do pagamento de IMT e da redução do Imposto de Selo, face ao disposto no artº 20º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, em virtude da utilidade turística reconhecida a este empreendimento e que abrange todas as unidades que o compõem.

10. - A aquisição da fracção pelo recorrente, destinou-se, como não podia deixar de ser, perante o regime legal aplicável e ao qual necessariamente se sujeitou, à exploração turística como se nota pela celebração do contrato de exploração turística que foi obrigado a celebrar com a entidade exploradora do Empreendimento, para viabilizar a permanente exploração turística desta unidade de alojamento do mesmo;

11. - Ao decidir como decidiu, o Tribunal Administrativo de Loulé, o mesmo parece ter abandonado sem razão, o entendimento que antes perfilhara, adoptando a recente decisão da Secção do Contencioso Tributário que mereceu pedido de inconstitucionalidade, por ser manifestamente inconstitucional.

Requereu que o recurso seja julgado procedente e revogando-se a sentença que considerou improcedente a Impugnação deduzida, por violação, entre outros, do disposto nos artigos 20º do DL 423/83 de 5 de Dezembro e art 2º, 20º, n.º 4, 81 b), 103 n.º 2, 165 n.º 1 j), 104º n.º 2, este conjugado com o artº 13º da Constituição da República, substituindo-se por outra sentença que considere procedente o pedido ode Impugnação apresentado pelo ora recorrente.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da decisão recorrida.

Mostram-se provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

A. Por despacho n.º 3716/2011 do Secretario de Estado do Turismo de 04 de Fevereiro de 2011, publicado em Diário da Republica em 25 de Fevereiro de 2011, foi atribuída Utilidade Turística, a título definitivo, ao Aldeamento Turístico «C……., que do seu teor se retira:

(...)«2 — *Fixar a validade da Utilidade Turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento 4 de Setembro de 2008, ou seja, até 4 de Setembro de 2015* (...)».(fls. 16 do PA junto aos autos).

B. Em 21.07.2009, a impugnante e B…….. LDA., com sede nas ……. — ……., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Loulé, com o número único de matrícula e de pessoa colectiva ……., outorgaram a escritura de compra e venda da Fracção autónoma designada pelas letras «As», BLOCO ……. — zona da praia — fracção …….. — rés-do-chão destinada a habitação e classificada para fins turísticos, do prédio classificado para fins turísticos, do empreendimento turístico denominado «B…….. OU C……”, descrito sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da Conservatória do Registo Predial de Loulé e na matriz predial 12988, com o valor patrimonial tributário €210.880,00; (doc. 3, junto com a P1)

C. Em 26.11.2009, efetuou o pagamento da liquidação de IMT no montante de € 57.850,00 e de Imposto de Selo no montante de € 7.120,00; (doc. 5 junto com a pi,).

D. Por Despacho de 30.09.2011, o Diretor de Finanças de Faro indeferiu a reclamação Graciosa de IMT e IS, deduzida pelo ora impugnante, em 27.06.2011. fls. 39 e ss do PA junto aos autos).

E. Por Despacho de 28.06.2012, a Sub Diretora Geral de Finanças indeferiu o recurso hierárquico de IMT e IS, deduzido pelo ora impugnante, em 19.10.2011. (fls. do PA junto aos autos)

Questão objecto de recurso:

1- A aquisição da fracção autónoma designada pelas letras «As», BLOCO …… — zona da praia — fracção …… — rés-do-chão do imóvel em causa nestes autos reúne as condições legais para beneficiar da isenção do pagamento de IMT e da redução do Imposto de Selo, face ao disposto no artº 20º do DL 428/83 de 5 de Dezembro, em virtude da utilidade turística reconhecida a este empreendimento e que abrange todas as unidades que o compõem?

Entende o recorrente que, perante o regime legal aplicável e ao qual necessariamente se sujeitou, a aquisição da fracção autónoma em causa nestes autos destinou-se à exploração turística, estando esta expressa também no contrato de exploração turística que foi obrigado a celebrar com a entidade exploradora do Empreendimento, para viabilizar a permanente exploração turística desta unidade de alojamento do mesmo.

Estabelece o art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que,

«1 — São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística ainda que tal qualificação seja atribuida a título prévio, desde que se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

2- A isenção a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.»

Como várias vezes repetido ao longo do processo, mesmo nas alegações de recurso, verifica-se que a sentença recorrida seguiu a posição adoptada de forma uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo, na sequência do julgamento ampliado com a intervenção de todos os juízes desta Secção de Contencioso Tributário, realizado ao abrigo do disposto no art.º 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), no processo n.º 968/12, e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, de 23 de Janeiro de 2013, publicado na 1.ª Série do Diário da República, de 4 de Março de 2013, disponível em www.dgsi.pt.

Os argumentos avançados pelo recorrente no presente recurso são em tudo idênticos aos apresentados naquele processo que mereceram detalhada análise, sem que seja avançado qualquer argumento

ali não considerado, muito menos uma concreta razão jurídica que determine uma alteração do mesmo entendimento, a que, também, aderimos.

No processo em que foi proferido o mencionado acórdão estava em causa indagar, tal como nos presentes autos, da ilegalidade dos actos de liquidação de IMT e de Imposto de Selo respeitantes à aquisição de uma fracção autónoma que faz parte de um aldeamento turístico, ou seja, se a mesma reúne todas as condições legais para beneficiar da isenção de IMT e de redução de imposto de selo previstos no art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dada a utilidade turística reconhecida àquele aldeamento pelo Senhor Secretário de Estado do Turismo.

O entendimento constante da sentença recorrida considera que apesar de estar em causa a primeira aquisição de uma fracção integrante de um empreendimento turístico, feita com a opção deliberada de afectar o bem à exploração turística e mantendo-se a unidade afecta a esta actividade, não lhe são aplicáveis os benefícios fiscais previstos no citado art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 (isenção de IMT e redução de 4/5 de Imposto do Selo), por não reunir tal negócio as condições legais indispensáveis para poder beneficiar da isenção de IMT e redução de imposto de selo, por a mesma se não destinar à instalação desse empreendimento circunstância que só se verifica com a aquisição de prédios para construção de empreendimentos turísticos, isenção e redução de que são beneficiárias apenas as empresas que se dedicam à actividade de criação desses empreendimentos.

Seguindo, pois, a interpretação dada pelo citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo ao artº 20º do DL n.º 39/2008, de 7 de Março, de que passaremos a transcrever o sumário, por sintetizar de forma suficiente as diversas facetas jurídicas de questão jurídica análoga à destes autos em conformidade com o disposto no artº 8º, n.º 3 do Código Civil, consideramos que:

«I – Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis", sendo que "Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei" (art. 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT).

II – No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23.º ss).

III – Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

IV – Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».

V – Nos empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.

VI – O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera a aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.

VII – Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).

VIII – Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por

consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

IX – Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.

X – "Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (…)" e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante».

Nada nestes autos aponta para que o tratamento jurídico do objecto do recurso deva sofrer qualquer divergência por referência às demais situações similares até aqui tratadas quanto a fracções autónomas do mesmo empreendimento turístico, adquiridas através de contratos iguais ao que titulam a aquisição derivada do direito de propriedade sobre a fracção autónoma aqui em causa, invocado pela recorrente. As situações de facto são idênticas às analisadas sobre a mesma questão jurídica pelo Supremo Tribunal Administrativo, subsumíveis aos mesmos dispositivos legais e apoiadas sobre os mesmos argumentos jurídicos.

A recorrente ao adquirir esta fracção não se converteu num co-financiador da instalação do empreendimento, apesar de passar a fazer parte das entidades que em conjunto desenvolvem a exploração comercial do empreendimento turístico onde se insere a fracção autónoma em questão.

A interpretação dada ao art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83 apresenta-se como conforme à Constituição da República Portuguesa, sem a postergação dos princípios constitucionais invocados pelos recorrentes - artigos 2º, 20º, n.º 4, 81 b), 103 n.º 2, 165 n.º 1 i), 104º n.º 2, este conjugado com o artº 13º da Constituição da República. Com efeito a simples circunstância de ser analisado este recurso é um índice de pertencermos a um Estado de direito democrático, tal como definido no artº 2º da Constituição da República Portuguesa que é - baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa – dando efectividade e realização ao direito de todos e cada um dos cidadãos a causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo, artº 20º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa -. A referida interpretação não contende, antes se produz num estado em que - Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, art.º 103/2 da Constituição da República Portuguesa – e com respeito pelo poder legislativo e no escrutínio da reserva de lei quanto à - Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, artº 165º, n.º 1, i) da Constituição da República Portuguesa -. A mesma interpretação do citado preceito com a concretização dos casos concretos a que é aplicável o referido benefício fiscal não belisca o princípio de que - A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, artº 104º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa - sendo que o benefício fiscal, a ser aplicado, é que criaria um desvio à tributação das empresas incidente fundamentalmente sobre o seu rendimento real mas este não foi objecto de análise nestes autos.

Do mesmo modo se entende que apenas se fosse configurável que tal interpretação desfavorecia injustificadamente a recorrente face às demais empresas que houvessem realizado o mesmo tipo de negócio e se apresentassem a solicitar o mesmo tipo de benefício se poderia falar de violação do princípio da igualdade, quando é certo que nesta matéria o Supremo Tribunal Administrativo se tem firmado numa posição uniforme dando o mesmo tratamento a todas as entidades que adquiriram o mesmo tipo de bem, nas mesmas circunstâncias em que fez a recorrente, num aldeamento turístico. Entender-se que para beneficiar deste benefício fiscal tem de tratar-se de uma empresa que construa um aldeamento turístico, não se abrangendo nele as empresas que apenas desenvolvam a exploração comercial do empreendimento não resulta em interpretação violadora de qualquer princípio da igualdade que se não viola quando se trata de forma desigual o que é dissemelhante, como ocorre aqui quanto à actividade exercida por umas – construtoras - e outras empresas.

Por último, dado o princípio da separação de poderes, não cabe aos tribunais qualquer parcela de responsabilidade na organização económica da sociedade portuguesa, nomeadamente quanto às incumbências prioritárias do Estado de que destacou a recorrente a de - Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal -. Os tribunais enquanto órgãos de soberania têm - competência para administrar a justiça em nome do povo.(...) incumbindo-lhes - assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da

legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados, artº 202º da Constituição da República Portuguesa.

Não se descortina, pois, que a interpretação adoptada pela sentença recorrida e que aqui sufragamos seja violadora da lei ou da norma primária de legislação o que determina a improcedência do recurso com fundamento nas invocadas inconstitucionalidades.

A sentença recorrida fez uma correcta interpretação dos preceitos legais citados, pelo que deverá manter-se.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Legalidade em Concreto.

Sumário:

I — A alegação de que a AT não podia ter liquidado à sociedade que foi extinta por dissolução IRC respeitante a um período anterior à extinção, de cuja falta de pagamento voluntário resultou a emissão do título executivo, não constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal.

II — Tal alegação reconduz-se à ilegalidade concreta da liquidação, a qual só pode erigir-se em fundamento de oposição à execução fiscal nas situações em que «a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação» [cfr. alínea h) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT], ou seja, quando a dívida exequenda não tenha origem em acto tributário ou administrativo prévio.

Processo n.º 1433/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A…….
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 2278/08.2BEPRT

1. RELATÓRIO

1.1 A…… (a seguir Oponente ou Recorrente), na qualidade de ex-sócio da sociedade, já extinta, denominada "B……, Lda." (a seguir Executada), veio deduzir oposição à execução fiscal que foi instaurada contra aquela sociedade com base em certidão de dívida da qual a mesma consta como devedora, e também «*arguir nulidades*», invocando, entre o mais, a «*falta de fundamentação e comunicação insuficiente*», a «*inexigibilidade de dívida – falsidade do título susceptível de influenciar os termos da execução*», a «*nulidade da citação*», a «*preterição de formalidades essenciais na citação*», a «*extemporaneidade da execução*».

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgando a oposição procedente, decretou a extinção da execução fiscal com o fundamento de que «*à data de emissão da liquidação de IRC, e respectiva data limite de pagamento da mesma, a sociedade "B……, Lda." executada no processo executivo aqui em causa, já tinha encerrado, com dissolução e cessação da actividade*», motivo por que «*andou mal a Administração Fiscal quando, dois anos depois do seu* [da sociedade] *encerramento e liquidação* […]*, lhe imputa uma dívida e lhe instaura um processo executivo*».

1.3 Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso da decisão, que foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações, com conclusões do seguinte teor ([1]):

«*A. Vem a presente oposição deduzida na sequência da citação via postal, nos termos do art. 191.º, n.º 2 do CPPT, no processo de execução fiscal n.º 360200801061127, instaurado contra a sociedade*

"B……....., LDA." - NIPC: ……....., por dívidas de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), referente ao exercício económico de 2006, no montante de €1.514,56 e acrescidos.

B. A executada, nos autos representada pelo seu anterior sócio, cessou a sua actividade para efeitos fiscais em sede de IVA e IRC, na data de 22.11.2006, por dissolução e encerramento da liquidação registado na mesma data na competente Conservatória do Registo Comercial.

C. Cessada a actividade na data do encerramento da liquidação - 22.11.2006, deveria a sociedade executada, nos termos do, à data, art. 112.º, n.º 3 do Código do IRC (CIRC), ter apresentado a declaração de rendimentos - modelo 22, relativa ao exercício de 2006, até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação.

D. Não o tendo feito, procedeu a Administração Tributária (AT), nos termos do art. 83.º n.º 1, alínea c) do CIRC, em 29.04.2008, à competente liquidação do ano em falta - de 01.01.2006 a 22.11.2006 (dada a cessação de actividade da executada nesta data), que originou o montante total a pagar de € 1.514,56, com data limite de pagamento voluntário em 12.07.2008.

E. Decidiu o Tribunal a quo *que a AT não podia dois anos depois do encerramento e cessação da executada, imputar-lhe uma dívida e instaurar o processo executivo, julgando extinta a execução fiscal, fundamentando-se, em síntese, na falta de personalidade jurídica da sociedade executada.*

F. Com o devido respeito, não podemos concordar.

G. De facto, nos termos da interpretação combinada dos artigos 147.º, 152.º, 154.º, 156.º, 158.º, 162.º, 163.º e 164.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a sociedade comercial extinta deixa de ter personalidade jurídica.

H. No entanto, circunstância não atendida pelo Tribunal a quo*, mantêm-se algumas das relações jurídicas de que era titular, designadamente as obrigações não cumpridas no momento da liquidação, mormente as fiscais.*

I. Decorre dessas mesmas disposições, mormente do art. 163.º, n.º 1, que a extinção da sociedade não determina a extinção dos créditos, não satisfeitos ou acautelados aquando da liquidação, de que sejam titulares os credores sociais.

J. Se bem que a lei, no art. 147.º, n.º 1 do CSC, exija como requisito para a partilha imediata na sequência da dissolução da sociedade para que esta possa ser encerrada, que esta não tenha dívidas, não deixa de prever, no n.º 2 do mesmo artigo, uma situação especial em que a existência de dívidas não obsta à partilha imediata: "As dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha nos termos do número anterior, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma as importâncias que estimarem para o seu pagamento".

K. RAÚL VENTURA [3] [3] in Dissolução e Liquidação de Sociedades, Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, Almedina, 2.ª reimpressão, pág. 271], comentando este mesmo preceito, diz: "Por força dos mecanismos tributários é quase certo que, à data da dissolução, a sociedade terá responsabilidades fiscais, que só virão a concretizar-se meses ou anos depois. Assim, também quase sempre a sociedade teria dívidas e os sócios não poderiam proceder à partilha imediata. O art. 147.º, n.º 2, encara esta situação, estabelecendo um compromisso entre os interesses do Fisco e dos sócios".*

L. À data da dissolução e encerramento da sociedade, a dívida em causa nos autos não podia ser sequer exigida, uma vez que o próprio legislador no CIRC previu que o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação, sendo este, no ano da cessação da actividade (cfr. conjugação dos n.º 4, alínea b) e n.º 9 do art. 8.º do CIRC), a data da cessação, com a obrigação de liquidar e pagar o imposto por parte do sujeito passivo de IRC, apenas ao 30.º dia útil após a data da cessação, como determina o n.º 3 do à data art. 112.º do CIRC.

M. A executada, enquanto sujeito passivo de IRC, no exercício em causa, está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, cuja obrigação principal é o pagamento do imposto devido, não podendo os elementos essenciais da relação jurídica tributária ser alterados, sob pena de violação do principio da indisponibilidade da obrigação tributária, plasmado no n.º 2 do art. 30.º da LGT.

N. O direito da AT liquidar um tributo devido pela lei fiscal, como o presente, apenas está limitado pelo prazo de caducidade previsto no art. 45.º da LGT, e não como entendeu o Tribunal pela dissolução e encerramento da sociedade em data posterior,

O. uma vez que, a sociedade, mesmo após a sua dissolução e encerramento, mantém a sua personalidade tributária, porque sujeito passivo nas dívidas originadas em períodos que ainda exercia actividade, e consequentemente, legítima executada no processo de execução fiscal, quando as mesmas não são pagas voluntariamente.

P. A circunstância de uma sociedade não ser dotada de personalidade jurídica não afasta a personalidade tributária, que, como preceitua o art. 15.º da LGT, consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias.

O. O Direito Tributário atende especialmente às realidades económicas e o lucro tributável da sociedade no exercício da cessação de actividade, nos termos do CIRC, deve ser tributado.

R. Como referem Ruben A. Carvalho e Francisco Rodrigues Pardal [4] [[4] in Código de Processo das Contribuições e Impostos, Volume I, 2.ª edição, p. 112], "onde existir um centro de imputação de relações ou actividades económicas tributárias aí deverá haver lugar ao reconhecimento de uma personalidade tributária".

S. É inequívoca a intenção do legislador de abranger nas regras de incidência subjectiva em IRC (cfr. art. 2.º do CIRC) todas as sociedades comerciais, não se mostrando relevante para o direito fiscal a circunstância de as sociedades serem ou não dotadas de personalidade jurídica aquando da liquidação de imposto, desde que tenham personalidade tributária, não se questionando a tributação das sociedades pelo lucro tributável relativo ao exercício de cessação de IRC.

T. Assim, ao contrário do que entendeu o Tribunal a quo *na sentença recorrida, bem andou a AT ao liquidar o IRC do período respeitante ao exercício da cessação, mesmo após a dissolução e encerramento da liquidação, cuja obrigação ainda não era exigível naquela data, pelo que, a execução fiscal não pode ser extinta, como assim determinou o Tribunal.*

U. Em face do exposto, ao decidir como decidiu, a douta sentença incorreu em erro de julgamento, consubstanciado na errada interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis.

Termos em que,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida, com as legais consequências».

1.5 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença e conhecidas as demais questões suscitadas pelo Oponente, após prévia audição das partes, com a seguinte fundamentação:

«[…] *Temos como certo que a imputação da dívida exequenda e a instauração da execução contra a extinta sociedade, sujeito passivo do tributo exequendo tem pleno apoio legal.*

De facto, o IRC exequendo reporta-se ao período do exercício (de 2006.01.01 a 2006.11.22) de 2006, ano em que a sociedade foi extinta por liquidação.

Ora, a liquidação oficiosa sindicada não poderia deixar de ser efectivada, como foi, atento o disposto nos artigos 112.º/3 e 83.º/1/ c) do CIRC (redacção vigente à data do facto tributário).

Efectuada a liquidação e uma vez que a sociedade já não tinha personalidade/capacidade jurídica tributária, pois havia sido extinta, pelo registo do encerramento da liquidação, a notificação da liquidação/pagamento do imposto devia ser feita aos sócios responsáveis solidários pelo pagamento da dívida, nos termos do estatuído no artigo 147.º/2 do CSC.

Não sendo a dívida paga no prazo legal, torna-se a dívida exigível.

O título executivo a extrair, que é reflexo do acto de liquidação, não pode deixar de identificar como sujeito passivo da relação jurídica de imposto a sociedade.

Todavia, uma vez que não é possível citar a sociedade, dado que já foi extinta, nos termos do estatuído nos artigos 155.º do CPPT e 371.º do CPC, impõe-se a citação dos sócios, sem dúvida responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda [1] [[1] Neste sentido, numa situação algo similar, ver acórdão do STA, de 12 de Abril de 2000, proferido no recurso n.º 024558, disponível no Apêndice ao DR, II, de 23 de Dezembro de 2002, páginas 1498 a 1492, acessível via www.google.acórdãos do STA – Diário da República Electrónico].

Repare-se que a citação (fls. 48 dos autos), embora, formalmente, endereçada à sociedade (fls. 48), foi assumida como citação do próprio oponente, como deflui da interposição da presente oposição judicial.

Portanto, a imputação de dívida e a instauração do PEF à sociedade após a sua extinção, por facto tributário anterior não é fundamento legal de oposição por banda de sócio dessa mesma sociedade.

A sentença recorrida merece, assim, censura, pelo que deve ser revogada».

1.7 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto decidiu correctamente ao julgar extinta a execução fiscal com o fundamento de que a Administração tributária (AT) não podia ter procedido à liquidação que deu origem à dívida exequenda.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto deu como assente a seguinte factualidade:

«*A) Em 02/08/2008 foi instaurado contra "B……., Lda." o processo de execução fiscal n.º 3360200801 061127 referente a dívidas de IRC relativas ao ano de 2006, no valor de 1.541,56, cf. fls. 2 e 89 dos autos.*

B) A liquidação que deu origem ao presente processo executivo foi emitida em 30/04/2008, cf. fls. 4 dos autos.

C) O prazo limite de pagamento voluntário da dívida exequenda terminou em 12/07/2008, cf. certidão de dívida de fls. 3 dos autos.

D) A sociedade executada procedeu à sua dissolução e encerramento em 17/11/2006, com cancelamento da matrícula e cessão da actividade em 22/11/2006, cf. fls. 25 e 89 dos autos.».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como resulta do que ficou já dito, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em face de uma petição inicial apresentada por A……. julgou a oposição procedente e declarou extinta a execução fiscal com o fundamento de que a sociedade em nome da qual foi extraída a certidão de dívida que constitui o título executivo «*já tinha encerrado, com dissolução e cessação da actividade*» quando foi efectuada a liquidação, o que significa que «*à data de emissão da liquidação de IRC, e respectiva data limite de pagamento da mesma, a sociedade "B……., Lda." executada no processo executivo aqui em causa, já tinha encerrado, com dissolução e cessação da actividade*», motivo por que «*andou mal a Administração Fiscal quando, dois anos depois do seu* [da sociedade] *encerramento e liquidação* […]*, lhe imputa uma dívida e lhe instaura um processo executivo*».

Ou seja, se bem interpretamos a sentença recorrida, entendeu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que a AT procedeu ilegalmente ao liquidar o IRC que está na origem da dívida exequenda, uma vez que tal acto tributário foi praticado quando a sociedade «*já tinha encerrado, com dissolução e cessação da actividade*».

A Fazenda Pública discorda desse entendimento. Em síntese, considera que nada obstava e, pelo contrário, se impunha que fosse efectuada a liquidação. Isto, em síntese, porque a inexistência de personalidade jurídica não implica a insusceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias.

Assim, como deixámos dito em 1.8, a questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao julgar extinta a execução fiscal com fundamento na ilegalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Apesar de a questão não vir suscitada – o que faz sentido, porque nos autos não há notícia de que o Oponente tenha sido citado –, note-se que nada obsta à citação dos ex-sócios para responderem pela dívida exequenda liquidada à sociedade que tenha sido extinta mediante liquidação ([2]).

Correlativamente, note-se também que «*não há obstáculo a que uma execução seja instaurada contra pessoa colectiva extinta, desde que seja a devedora original que conste do título executivo, pois este tipo de situações enquadra-se na previsão do n.º 3 do art. 155.º do CPPT, por interpretação extensiva. A situação será idêntica à de instauração contra uma pessoa singular que já tenha falecido, pelo que se justificará a habilitação sumária prevista no art. 155.º, n.º 3, do CPPT*» ([3]).

Assim, nada impede que a AT instaure a execução fiscal contra pessoa que, figurando no título executivo, tenha sido extinta. Não se vê, mesmo, como pode a Administração instaurar a execução, inicialmente, contra outrem que não seja a pessoa que consta do título, pessoa essa que é o sujeito passivo da obrigação, determinado de acordo com a lei. É o que sucede com as pessoas singulares, perante a morte das quais a lei tem solução, como se vê no art. 155.º do CPPT; e é o que sucede também com as pessoas colectivas, cujo termo da personalidade jurídica não implica a extinção das respectivas dívidas, nem priva o credor de as exigir coercivamente ([4]).

A dívida exequenda foi liquidada à sociedade devedora após a dissolução desta. Mas, como resulta do n.º 2 do art. 147.º ([5]) do Código das Sociedades Comerciais, pelas "*dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução*", "*ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios*".

Assim, a sociedade extinta continua a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respectivo pagamento. Nada na lei impede a AT de efectuar um acto tributário de liquidação de imposto já depois de extinta a pessoa (singular ou colectiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária, ainda que o seu pagamento haja de ser exigido a outrem, que a lei designe como responsáveis pelo pagamento, designadamente os sócios.

Feitos estes comentários *a latere* da questão a decidir, cumpre salientar que a sentença recorrida não apreciou a questão sob a óptica da responsabilidade do Oponente, nem faria muito sentido que o fizesse, tanto mais que nem sequer está demonstrado nos autos que tenha sido citado para a execução fiscal e, por isso, que lhe esteja a ser exigido o pagamento da quantia exequenda; a sentença também não apreciou a questão sob a óptica da responsabilidade da sociedade, o que também não faria sentido, uma vez que a mesma consta como devedora do título executivo e a dívida em causa não respeita a imposto que tenha origem na posse de bens.

A nosso ver, e como deixámos dito, a sentença limitou-se a apreciar a legalidade da liquidação de IRC que deu origem à dívida exequenda. É tendo em conta esse enquadramento que cumpre sindicar se incorreu em erro de julgamento.

2.2.2 DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO QUE DEU ORIGEM À DÍVIDA EXEQUENDA

Cumpre ter presente que, embora de forma não totalmente explícita, a Juíza do Tribunal *a quo* parece ter considerado que a AT procedeu ilegalmente («*andou mal*») ao liquidar à sociedade o IRC que deu origem à dívida exequenda; ou seja, se bem interpretamos a petição inicial, entendeu que a AT não podia liquidar IRC a uma sociedade já extinta, parecendo associar essa possibilidade à existência de personalidade jurídica.

A Fazenda Pública insurge-se contra esse entendimento, procurando demonstrar a legalidade da liquidação, designadamente expondo as razões por que considera que a AT não infringiu qualquer dispositivo legal ao proceder àquela liquidação. É particularmente expressiva a conclusão que verteu sob a letra T: «*Assim, ao contrário do que entendeu o Tribunal* a quo *na sentença recorrida, bem andou a AT ao liquidar o IRC do período respeitante ao exercício da cessação, mesmo após a dissolução e encerramento da liquidação, cuja obrigação ainda não era exigível naquela data, pelo que, a execução fiscal não pode ser extinta, como assim determinou o Tribunal*».

Ou seja, embora se discuta se a Juíza do Tribunal *a quo* fez correcto julgamento ao declarar extinta a execução fiscal, essa discussão situa-se em torno do motivo que determinou essa extinção, ou seja, a ilegalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda. Na verdade, a sentença parece ter apreciado a validade dessa liquidação ao afirmar que a AT não podia ter liquidado o IRC em causa à sociedade, uma vez que esta estava já extinta e, por isso, não tinha personalidade jurídica. Em suma, parece ter entendido que a AT incorreu em violação da lei por erro quanto aos pressupostos de direito, tendo feito errada interpretação e aplicação das regras de incidência subjectiva do IRC.

Ora, salvo o devido respeito, como é sabido e a jurisprudência tem vindo a repetir uniforme e reiteradamente, a ilegalidade em concreto ([6]) da liquidação da dívida exequenda não pode ser discutida em sede de oposição à execução fiscal, a menos «*que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação*» [cf. art. 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT], o que apenas acontecerá nos casos em que a liquidação não resulte de acto administrativo.

A referida alínea h) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, corresponde à alínea g) do art. 286.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário ([7]), segundo a qual é possível discutir a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda em sede de oposição «*sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação*». Esta disposição legal surgiu da necessidade de facultar ao executado na oposição os meios de defesa, não nas situações que ele, por algum motivo, deles não usou oportunamente, mas quando a lei lhos não concede ([8]). Assim, a discussão da legalidade da liquidação da dívida exequenda em sede de oposição só será possível nas «*situações em que seja a própria lei que não prevê meio de impugnação contenciosa*», como o são aquelas «*em que se permite a extracção de certidões de dívida perante a mera constatação de omissão de um pagamento sem que haja um acto administrativo ou tributário prévio definidor da situação*» ([9]).

No entanto, quanto às dívidas criadas por actos administrativos e ou tributários, como o são a liquidação de impostos, nunca existe a possibilidade de discutir a respectiva legalidade em sede de oposição à execução fiscal. Na verdade, o direito de recurso contencioso contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, desde que lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos está hoje constitucionalmente consagrado [art. 268.º, n.º 4, ([10]) da Constituição da República Portuguesa (CRP)] e a garantia do recurso contencioso configura-se, de acordo com o entendimento unânime e há muito estabelecido, como tendo a natureza de um direito fundamental, análogo aos "direitos, liberdades e garantias" ([11]). Assim, a discussão da legalidade da liquidação da dívida exequenda na oposição à execução só é permitida nos casos em que, por via do "âmbito da execução fiscal" definido no art. 148.º do CPPT, são cobradas dívidas, através de tal processo, que não foram criadas por acto administrativo. Só em relação a estas se pode afirmar que o executado não tem a possibilidade de utilizar meio judicial de impugnação ou recurso para sindicar a respectiva legalidade ([12]).

Ora, no caso *sub judice*, não há dúvidas quanto à possibilidade que a lei confere ao ora Recorrente, na qualidade de responsável, de impugnar judicialmente aquela liquidação (cf. art. 268.º, n.º 4, da CRP, e arts. 97.º, n.º 1, alínea a), e 99.º do CPPT, e arts. 21.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, da LGT).

Não podia, pois, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto conhecer nesta sede da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

O recurso merece, pois, provimento, se bem que por razões bem diversas das invocadas pela Recorrente.

Nesta fase, deveríamos indagar da possibilidade de convolação, preconizada pelo art. 97.º, n.º 3, da LGT e pelo art. 98.º, n.º 4, do CPPT, da oposição à execução fiscal em impugnação judicial.

Ainda que o pedido formulado pudesse, mesmo que só em parte, ser entendido como de anulação da liquidação ([13]), e ainda que o prazo para impugnar pareça não se ter ainda iniciado – pois não há notícia de que o Oponente tenha sido citado –, a verdade é que na petição inicial foram invocados muitos outros fundamentos, sendo uns típicos da oposição à execução fiscal (*v.g.*, a inexigibilidade da dívida exequenda e a falsidade do título executivo) e, outros, que deverão em primeira linha ser suscitados junto do órgão da execução fiscal (*v.g.*, a nulidade da citação). Seja como for, não podemos nós fazer opções que só ao Oponente competem, motivo por que não podemos agora fazer seguir o processo sob outra forma processual.

Em conclusão, a sentença deve ser revogada e o processo deve baixar à 1.ª instância, a fim de aí, se necessário depois de fixada a pertinente matéria de facto, se apreciarem os demais fundamentos que sejam susceptíveis de ser conhecidos em oposição à execução fiscal.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A alegação de que a AT não podia ter liquidado à sociedade que foi extinta por dissolução IRC respeitante a um período anterior à extinção, de cuja falta de pagamento voluntário resultou a emissão do título executivo, não constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal.

II - Tal alegação reconduz-se à ilegalidade concreta da liquidação, a qual só pode erigir-se em fundamento de oposição à execução fiscal nas situações em que «*a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação*» [cfr. alínea h) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT], ou seja, quando a dívida exequenda não tenha origem em acto tributário ou administrativo prévio.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância para aí prosseguirem, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

([1]) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgem aqui em tipo normal.

([2]) Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Abril de 2000, proferido no processo n.º 24.558, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23 de Dezembro de 2002 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2000/32221.pdf), págs. 1488 a 1493, com sumário também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/03b4fa0c5931b75b8025696500447251?OpenDocument.

([3]) JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 11 ao art. 155.º, pág. 86.

([4]) *Vide* o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Março de 2003, proferido no processo n.º 1975/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25 de Março de 2004 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2003/32210.pdf), págs. 536 a 541, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80b27086856ee5de80256cee00516a72?OpenDocument.

([5]) «*As dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha nos termos do número anterior, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento*».

([6]) Ilegalidade que resulta da aplicação da lei ao caso concreto, por oposição à ilegalidade em abstracto, que é a que reside «*na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado*» (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 4 ao art. 204.º, pág. 443).

([7]) Esta foi uma inovação do Código de Processo Tributário, pois não tinha correspondência em qualquer das alíneas do art. 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

([8]) Esta disposição terá certamente surgido por influência do art. 158.º do Estatuto das Estradas Nacionais, que, permitia que as dívidas provenientes de indemnizações fixadas pelos prejuízos causados nas estradas nacionais e seus pertences fossem cobradas mediante execução fiscal e autorizava o executado a deduzir oposição com fundamento na ilegalidade concreta da dívida. A jurisprudência, apesar de no art. 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos não se prever a ilegalidade concreta da dívida exequenda como fundamento de oposição, considerou que aquele artigo se mantinha em vigor, sensível ao facto de ao executado não serem facultados pela lei em momento anterior os meios contenciosos para reagir contra a dívida exequenda. Neste sentido, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Almedina, 4.ª edição, anotações 39 a 41 ao art. 286.º, págs. 614 a 616.

([9]) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 37 b) ao art. 204.º, pág. 495.

([10]) «*É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas*».

([11]) Cf., entre outros, os seguintes acórdãos:

• acórdão n.º 429/89 do Tribunal Constitucional, de 15 de Junho de 1989, proferido no processo n.º 590/88, disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19890429.html;

• do Supremo Tribunal Administrativo,

– de 21 de Maio de 1997, proferido no processo com o n.º 21.083 e publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 9 de Outubro de 2000 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1997/32220.pdf), págs. 1520 a 1524;

– de 18 de Junho de 1997, proferido no processo com o n.º 21.534 e publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 9 de Outubro de 2000 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1997/32220.pdf), págs. 1879 a 1882.

([12]) Isto, apesar de ser sustentável que «[a]*s normas que prevêem a possibilidade de cobrança através de processo de execução fiscal de dívidas de natureza não tributária, que não tenham sido definidas por acto administrativo, nem consistam em reposições ou reembolsos, deixam de vigorar, por incompatibilidade com o C.P.P.T. (art. 2.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou este Código*» (JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, III volume, anotação 7 ao art. 148.º, pág. 32), o que nos coloca perante a questão de saber se hoje subsiste algum campo de aplicação para a alínea h) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT. No entanto, o mesmo JORGE LOPES DE SOUSA, *idem*, anotação 37 c) ao art. 204.º, págs. 496/497, dá-nos alguns exemplos de situações em que há extracção de certidões de dívida de natureza tributária sem acto administrativo ou tributário prévio e, por isso, sem que esteja previsto na lei meio para a sua impugnação contenciosa.

([13]) Nestes casos a interpretação do pedido deve ser feita com alguma flexibilidade.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Tarifa de conservação de esgotos. Impugnação judicial. Reclamação prévia. Inconstitucionalidade.

Sumário:

A norma constante do n.º 5 do artigo 16.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), prescrevendo que a impugnação judicial das taxas para as autarquias locais depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do mesmo artigo, não viola o disposto no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição.

Processo n.º 1611/13-30.
Recorrente: A……, S. A.
Recorridos: SMAS Oeiras e Amadora.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A……, S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, na impugnação judicial da liquidação da Tarifa de Ligação de Esgotos, absolveu da instância a Câmara Municipal de Oeiras com fundamento na verificação da excepção dilatória da falta de dedução de prévia reclamação.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

I.) A sentença ora em crise rejeitou liminarmente a impugnação apresentada pela aqui Apelante, considerando que "*a impugnação judicial do acto de liquidação das taxas cobradas pelas autarquias locais depende de prévia dedução de reclamação perante o órgão que efectuou aquela liquidação*", nos termos do artigo 16.º nºs. 1 a 5 do RGTAL;

II.) Ao contrário do sufragado na sentença referida, a aqui Apelante entende, com o devido respeito, que é muito, que o acto de liquidação impugnado constitui um acto impugnável, sindicável judicialmente;

III.) Efectivamente, a função do contencioso administrativo e fiscal é essencialmente subjectiva, consagrando a CRP aos administrados a tutela jurisdicional efectiva "*dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas*" – cfr. artigo 268.º, n.º 4 da CRP;

IV.) Nesta conformidade, o critério para determinar a impugnabilidade de qualquer acto é a respectiva susceptibilidade de produzir efeitos afectando direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados;

V.) Sendo certo que, o acto objecto da impugnação apresentada afecta direitos e interesses legalmente protegidos da aqui Apelante, porquanto determina o pagamento da quantia liquidada (€ 54.235,72), no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação;

VI.) O artigo 16.º do RGTAL impõe aos administrados uma reclamação obrigatória que constitui um verdadeiro pressuposto processual;

VII.) O artigo 16.º do RGTAL é inconstitucional por violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva ínsito no artigo 204º da CRP: "*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados*."

VIII.) Ao tribunal incumbe exercer, ainda que oficiosamente e até à decisão final, a **fiscalização concreta** da constitucionalidade de normas jurídicas e a existência de **inconstitucionalidade** das normas aplicadas ao caso submetido a julgamento;

Termina pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da decisão recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A……, S.A., no processo de impugnação em que é impugnada a entidade camarária "Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Oeiras e Amadora":

1. Questão a decidir:

- a da inconstitucionalidade do art. 16.º n.ºs 1 e 5 do R.G.T.A.L., tal como foi interpretado no sentido de impor uma reclamação obrigatória no caso de se pretender impugnar a liquidada de taxa por

autarquia local a qual determina o seu pagamento no prazo de 30 dias a contar da respetiva notificação, em face do disposto nos artigos 268.º n.º 4 e 204.º da C.R.P..

2. Emitindo parecer:

No art. 268.º n.º 4 da C.R.P foi expressamente consagrado o direito à tutela efetiva de atos lesivos praticados pela administração lesivos através da sua impugnação judicial.

Surgiu após significativa divergência na doutrina quanto à admissibilidade da anterior reclamação graciosa necessária. ((1) No sentido ao que se crê dominante, da sua admissibilidade, cfr., por exemplo, José Carlos Vieira de Andrade, Em defesa do recurso hierárquico em Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 0, p. 19 e 20; contra, Vasco Pereira da Silva em O Contencioso Administrativo no Divã da Psicanálise-Ensaio sobre as acções no novo processo administrativo, p. 347 e ss..)

A jurisprudência conhecida, quer do Tribunal Constitucional ((2) Acórdão n.º 449/96 e demais citado por Ana Raquel Gonçalves Moniz, em jurisprudência Constitucional, n.º 6, Abril-Julho de 2005, p. 71.), quer do S.T.A. ((3) Acórdão de 9-2-00 proferido no processo 021485, ainda que respeitante ao previsto na Lei n.º 42/98, de 6/8, mas cujo regime é semelhante ao atual), quer mais recentemente do T.C.A. Norte ((4) Acórdãos de 2 de Julho de 2009, no processo n.º 00708/07.0BECBR, de 1 de Outubro de 2010, processo n.º 00336/09.5BEAVR e de 28 de Outubro de 2010, processo n.º 00064/09.1BECBR.) tem-se pronunciado no sentido da admissibilidade da dita reclamação graciosa necessária ou prévia à impugnação mesmo em face da referida norma da Constituição.

Contudo, afigura-se ser de observar se o regime em concreto aplicável assegura a tutela judicial efetiva que é devida quanto ao ato praticado e à sua lesividade.

Ora, em face do art. 16. n.ºs 1 e 5 do R.G.T.A.L., resulta que previamente à impugnação da taxa liquidada tem de ser apresentada reclamação no prazo de 30 dias; subsequentemente é possível apresentar impugnação no prazo de mais 60 dias.

Constata-se, assim, um total de 90 dias para que seja apresentada impugnação, prazo que está de acordo com o em geral previsto no art. 102.º n.º 1 do C.P.P.T..

Por outro lado, no caso de não ocorrer o pagamento no dito prazo de 30 dias e vir a ser apresentada reclamação, é também possível obstar de mediato à execução mediante requerimento relativo à prestação de garantia, segundo o previsto ainda no art. 69.º alínea f) do C.P.P.T. quanto à reclamação graciosa, disposição que se aplica subsidiariamente nos termos do previsto ainda no art. 2.º alínea f) do dito R.G.T.A.L..

A ser assim, como parece, o regime em apreciação que é, aliás, posterior à introdução da dita norma na Constituição, resulta como proporcionando ainda uma adequada tutela à lesividade do ato praticado.

3. Concluindo:

3.1. Parece que com a sujeição da impugnação à apresentação de reclamação prévia não ocorre violação das normas constitucionais, por, em face do previsto no C.P.P.T., nomeadamente, no seu art. 69.º alínea f), aplicável subsidiariamente, nos termos previstos ainda no art. 2.º alínea f) do R.G.T.A.L. resultar ainda um regime de tutela quanto à lesividade que importa também acautelar.

3.2. O recurso parece ser de improceder, sendo de confirmar o decidido que com base na não observância de reclamação prévia julgou ser de absolver a impugnada da instância.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) Em 19.02.2010 os SMAS de Oeiras e Amadora emitiram, em nome da ora Oponente, a fatura n.º 10000, no valor de € 54.235,72, relativa à liquidação da tarifa de ligação de esgotos referente ao prédio inscrito na matriz da freguesia de …… sob o n.º 2576, sito na rua ……., ……, ……. (Doc. nº1 junto à p.i.)

B) Em 25.10.2010, foi remetida a juízo, via postal a petição inicial que originou os presentes autos. (Doc. fls. 3 dos autos)

3.1. Tendo a A……., S.A. deduzido impugnação judicial da liquidação da «tarifa de ligação de esgotos» que lhe foi operada (com referência ao prédio constante do art. matricial 2576 da freguesia de ……), pelos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Oeiras e Amadora, a sentença recorrida absolveu da respectiva instância a Câmara Municipal de Oeiras com fundamento na verificação da excepção dilatória da falta de dedução de prévia reclamação.

Discordando do assim decidido, a impugnante/recorrente sustenta que a sentença enferma de erro de julgamento por ter feito aplicação de norma inconstitucional, nomeadamente o art. 16º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), que no seu n.º 5 refere que a impugnação judicial está dependente da dedução de prévia reclamação.

Isto porque, ao invés do sufragado na sentença, o acto de liquidação impugnado constitui um acto impugnável e sindicável judicialmente, pois, atento o disposto no n.º 4 do art. 268.º da CRP, o critério para determinar a impugnabilidade de qualquer acto é a respectiva susceptibilidade de produzir efeitos afectando direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, sendo que a liquidação aqui em causa afecta direitos e interesses legalmente protegidos da recorrente, porquanto determina o pa-

gamento da quantia liquidada (€ 54.235,72), no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação e, assim, o dito art. 16.º do RGTAL, ao impor uma reclamação obrigatória que constitui um verdadeiro pressuposto processual) é inconstitucional por violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva ínsito no art. 204º da CRP.

A questão a decidir no presente recurso é, portanto, a de saber se a sentença enferma do invocado erro de julgamento.

Vejamos.

3.2. O referenciado art. 16.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29/12, entrado em vigor no dia 1/1/2007) dispõe o seguinte:

Artigo 16.º - Garantias

«*1 - Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.*

2 - A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.

3 - A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.

4 - Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

5 - A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do presente artigo.»

3.3. Daqui resulta, portanto, a imposição de prévia e necessária reclamação contra o acto de liquidação de taxa municipal, cabendo do respectivo indeferimento (tácito ou expresso) impugnação judicial a deduzir no prazo de 60 dias.

Sendo que se trata de norma especial, prevalecente sobre a norma geral contida no art. 102.º do CPPT (cfr., entre outros, o ac. desta secção do STA, de 12/1/2011, proc. n.º 0751/10).

A recorrente não questiona, aliás, a existência de tal imposição legal.

O que ela questiona é a constitucionalidade daquela transcrita norma (art. 16.º do RGTAL), nomeadamente do seu n.º 5, alegando que o acto de liquidação constitui um acto lesivo, porquanto determina o pagamento da quantia liquidada e por de imediato produzir efeitos e afectar direitos e interesses legalmente protegidos, e sendo, por isso, logo impugnável e sindicável judicialmente (n.º 4 do art. 268.º da CRP).

Daí que, na sua interpretação, aquele referido art. 16.º do RGTAL, ao impor uma reclamação obrigatória que constitui um verdadeiro pressuposto processual, seja inconstitucional por violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva ínsito no art. 204º da CRP.

Carece, porém, de razão legal.

3.4. A propósito da interpretação do disposto no n.º 4 do art. 268.º da Constituição, o Tribunal Constitucional já se pronunciou, por diversas vezes, no sentido de não ser possível retirar da garantia de tutela jurisdicional efectiva, conferida aos administrados por aquele normativo – «*na qual se inclui a impugnação de quaisquer actos administrativos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos –, a inconstitucionalidade de todas as normas que exigem a prévia utilização de meios de impugnação administrativa como condição de conhecimento da impugnação contenciosa de actos administrativos*.»

No acórdão n.º 376/2009, de 23/7/2009, enumeram-se, aliás, algumas dessas pronúncias, tais como:

- as constantes dos acs. n.ºs 603/95, 425/99, 548/99, 329/2000, 235/2003 e 188/2004, a propósito do art. 25.º n.º 1 da LPTA (DL n.º 267/85, de 16/7), tendo-se concluído que a «*tutela jurisdicional efectiva dos administrados não resulta, nem inviabilizada, nem, sequer, restringida pela previsão de tal via hierárquica necessária como meio de, em primeira linha, tentar obter a satisfação do interesse do administrado pela revisão do acto administrativo praticado pelo órgão subalterno da Administração, previamente ao, sempre assegurado, recurso jurisdicional. Trata-se, apenas, de um condicionamento legítimo do direito de recurso contencioso, ficando sempre ressalvada a garantia da tutela judicial em todos os casos concretos*».

- as constantes dos acs. n.ºs 159/96 e 468/99, a propósito da norma do n.º 6 do art. 155.º do revogado CPT (no sentido de considerar que são irrecorríveis contenciosamente os actos de primeira avaliação de prédios urbanos, enquanto não estiverem esgotados os procedimentos graciosos necessários), tendo-se concluído que que a irrecorribilidade ali prevista não violava a garantia constitucional de accionabilidade, pois que aquela garantia constitucional, não impede «*que a lei imponha como requisito ou condicionamento ao exercício de tal direito de recurso contencioso a obrigação de impugnação graciosa prévia, ou seja, o recurso hierárquico necessário*.»

- a constante do ac. n.º 124/2000, a propósito do disposto no n.º 2 do art. 22.º da Lei n.º 1/87, de 6/1 - Lei da Finanças Locais, no sentido da não inconstitucionalidade de normas que exigem a prévia utilização de meios de impugnação administrativa como condição de conhecimento da impugnação contenciosa de actos administrativos.

Sendo que, relativamente à questão que se suscitava no próprio acórdão (n.º 376/2009, de 23/7/2009), ou seja, a propósito da norma ínsita no n.º 5 do art. 86.º conjugado com o art. 91.º ambos da LGT (em que se determina que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável a impugnação judicial da liquidação depende da prévia reclamação, a qual segue os termos do procedimento de revisão da matéria colectável) o Tribunal também acabou por concluir que tal determinação não suprime ou restringe, de modo intolerável, o exercício do direito de impugnação e «*não viola a garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, consagrada no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição nem o disposto no artigo 20º da Constituição, o qual "consagra de forma genérica o direito de acesso aos tribunais, que é concretizado pelo artigo 268º, n.º 4, da CRP" (cf. Acórdão 32/98)*».

E o citado acórdão não deixa, sequer, de referenciar as várias posições doutrinárias ([1]) que têm sido sustentadas após a revisão constitucional de 1989 e a posterior consagração (no CPTA – cfr. o n.º 1 do seu art. 51.º) da regra da impugnabilidade dos actos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos, analisando a mesma questão da inconstitucionalidade de normas que fazem depender a impugnação contenciosa de certos actos administrativos da prévia utilização de meios de impugnação administrativa.

3.5. Também, precisamente a propósito dos conceito de lesividade e impugnabilidade contenciosa, bem como da eventual censurabilidade constitucional em relação aos meios processuais actualmente previstos na LGT, no CPPT e no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL - Lei n.º 53-E/2006, de 29/12), Diogo Leite de Campos, Jorge Lopes de Sousa e Benjamim Silva Rodrigues consideram que não podem considerar-se tais meios como constitucionalmente censuráveis, sendo que «A questão da lesividade é distinta da sua imediata recorribilidade contenciosa: é que a lei, por razões de eficácia, celeridade e prestígio da administração, pode subordinar o recurso a juízo a pressupostos especiais (pressupostos ou condições especiais de recorribilidade ou relativos ao objecto), como o do prévio esgotamento dos meios administrativos de autocontrolo ou o da necessidade de prévia reclamação graciosa ou o de segunda avaliação, nada impedindo, por outro lado, que o recurso hierárquico possa ter até natureza necessária ao invés do que é assumido como regra pelo CPPT (art. 67.º, n.º 1) e a LGT (art. 80.º).» ([2])

3.6. Revertendo ao caso dos autos vemos que em face do disposto nos n.ºs 1 e 5 do art. 16.º do RGTAL, resulta que previamente à impugnação da taxa liquidada tem de ser apresentada reclamação no prazo de 30 dias, podendo, subsequentemente, ser deduzida impugnação judicial no prazo de mais 60 dias.

Afigurando-se-nos, assim, em concordância com entendimento supra explicitado, ser de concluir que o questionado normativo (n.º 5 do art. 16.º do RGTAL) não viola o disposto no n.º 4 do art. 268.º da Constituição.

Como salienta o MP, estamos perante um prazo total de 90 dias para que seja apresentada a impugnação, prazo que está de acordo com o que, em regra, também se prevê no n.º 1 do art. 102.º do CPPT. E por outro lado, caso o pagamento não se efectue no dito prazo de 30 dias e venha a ser deduzida reclamação, é possível obstar de mediato à execução mediante requerimento relativo à prestação de garantia, segundo o disposto na alínea f) do art. 69.º do CPPT, quanto à reclamação graciosa, disposição que se aplica subsidiariamente nos termos do alínea f) do art. 2.º do mesmo RGTAL.

Este regime, que é, aliás, posterior à citada revisão constitucional proporciona, portanto, uma adequada tutela à eventual lesividade do acto praticado.

Acresce que no mesmo sentido se decidiu, aliás, no acórdão desta Secção do STA, de 9/10/2013, proc. n.º 0452/13, em que a inconstitucionalidade se suscitara relativamente a uma outra impugnação da liquidação da tarifa de ligação de esgotos exigida, igualmente, pelos mesmos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Oeiras e Amadora.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Pedro Delgado — Ascensão Lopes.*

([1]) *Mário Aroso de Almeida, O novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, Coimbra, pp. 147 e 148; Carlos F. Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos 2007, Coimbra, pp. 312 e 315; José Carlos Vieira de Andrade, A Justiça Administrativa (Lições), Coimbra, 2006, pp. 314 e 315; Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos Anotado, Volume I, Coimbra 2004, pp. 347 e 348; Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, Comentário ao Código do Procedimento Administrativo, Coimbra 1996, p. 774; Vasco Pereira da Silva, Da impugnabilidade dos actos administrativos na acção administrativa especial. A metamorfose do relacionamento entre as garantias contenciosas e administrativas no novo processo administrativo, Novas e Velhas Andanças do Contencioso Administrativo – AAFDL – 2005, pp. 11 a 28; Jorge Miranda e Rui Medeiros, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, Coimbra, 2007, p. 614.*

([2]) *Lei Geral Tributária anotada e comentada, 4ª ed. 2012, anotação 7 ao art. 95.º, p. 825.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Passagem do regime de isenção ao regime de tributação. Medidas a adoptar pela Administração Tributária.

Sumário:

I — O artigo 56.º do Código de imposto sobre o valor acrescentado determinava à data dos factos em análise que:
«1 — Nos casos de passagem de regime de isenção a um regime de tributação, ou inversamente, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá tomar as medidas que julgar necessárias a fim de evitar que o sujeito passivo em questão usufrua vantagens injustificadas ou sofra prejuízos igualmente injustificados. Designadamente, poderá não atender a modificações do volume de negócios pouco significativas ou devidas a circunstâncias excepcionais.»

II — Tendo em conta as regras de interpretação da lei constantes do artigo 9.º do Código Civil o texto do artigo exprime, de forma inequívoca, que estamos perante uma faculdade que a Administração Tributária usará ou, não, consoante entenda que deve evitar prejuízos significativos seja para o contribuinte seja para o estado originados pela passagem do regime de isenção para o regime de tributação como aqui ocorre.

III — A escolha — tomar as medidas que julgar necessárias — compete exclusivamente à Administração Tributária, no uso de um poder discricionário, em princípio insindicável em sede judicial.

Processo n.º 1623/13-30.
Recorrente: A…
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida — Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto
de 8 de Setembro de 2011 — **Julgou improcedente a impugnação judicial.**

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……, impugnante no proc. 1/03/12, onde pediu a anulação das liquidações de IVA referentes aos anos de 1999 a 2000, no montante global de € 2.202,10, montante a que acresceu a quantia de € 109,30 a título de juros compensatórios, **interpôs o presente recurso da decisão judicial supra mencionada,** tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A Impugnação deve ser procedente anulando-se a liquidação de IVA referente aos anos de 1999 a 2001 fundamentando-se tal anulação no facto de à agravante dever ser aplicado o art.º 56º n.º 1 a fim de evitar que sofra prejuízos injustificados, considerando o montante em que excedeu o limite de isenção por contraponto ao montante de IVA liquidado nos anos de 1999 a 2001.

As liquidações de IVA são pois ilegais e portanto susceptíveis de produzir anulação das mesmas.

A liquidação do IVA à agravante viola pois o grande principio orientador do sistema jurídico fiscal, o principio da igualdade, no que à igualdade de oportunidades diz respeito

NORMAS VIOLADAS:

O princípio da igualdade e o artigo 56º n.º 1 do CIVA.

Requereu que seja concedido provimento ao recurso e, em consequência, decidindo-se, pela anulação da liquidação de Imposto sobre o valor acrescentado respeitante aos anos de 1999 a 2001.

O Magistrado do Ministério Público no seu parecer pugna pela confirmação da sentença recorrida.

Mostram-se provados, por documento, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

a) A impugnante, A……, iniciou a actividade de "Economista" em 1 de Janeiro de 1997, não tendo apresentado para o efeito a declaração de início de actividade (cf. informação de fls. 14 do processo administrativo, doravante apenas PA).

b) Os valores auferidos na sua actividade foram participados em sede de IRS na sua declaração de rendimentos (cf. fls. 14 do PA).

c) Em Dezembro de 1998, a impugnante ultrapassou o limite de isenção de 2.000.000$00 declarando, para aquele ano, o montante de 2.030.000$00 (cf. fls. 14 dos autos e depoimento da testemunha B…….).

d) A impugnante foi enquadrada oficiosamente no Regime Normal Trimestral de IVA a partir de 01/02/1999, elaborando o Serviço de Finanças (SF) para o efeito o Boletim de Alteração Oficiosa — BAO — para inscrição no registo (cf. fls. 14 do PA).

e) A impugnante veio a apresentar no SF as declarações periódicas dos períodos de 1º trimestre de 1999 ao 2º trimestre de 2001, tendo procedido ao envio à DSCIVA das declarações periódicas dos 3º e 4º trimestres de 2001 (cf. fls. 14 do PA e fls. 10 a 20 do processo de reclamação graciosa).

f) Na sequência do referido em e) foram efectuadas as liquidações de IVA que vêm impugnadas que perfazem um montante de €2.202,10 de IVA e €849,00 de juros compensatórios (cf. fls. 14 do PA).

g) A impugnante apresentou um requerimento a solicitar a dispensa do pagamento do imposto, alegando que, por desconhecimento, não o liquidou nem repercutiu em terceiros, nem o recebeu dos seus clientes (cf. fls. 15 do PA).

h) Em 13/05/2002 foram elaboradas informação e parecer, submetendo-se o pedido a decisão, pedido esse que veio a ser indeferido pelo Director de Finanças Adjunto da DF do Porto, em 28/11/2002 (cf. doc. de fls. 35 a 36 do processo de reclamação graciosa).

i) Em 11/06/2002, a impugnante deduziu reclamação graciosa que também veio a ser indeferida por despacho do Chefe de Finanças de 20/12/2002 (cf. doc. de fls. 38 a 40 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos).

j) A impugnante inconformada com o indeferimento da reclamação graciosa intentou recurso hierárquico em 03/04/03, que não obteve resposta (cf. doc. de fls. não numeradas do processo de reclamação graciosa).

k) Em 25/02/2003, a impugnante deduziu a presente impugnação judicial (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

Factos não provados

Não resultou provado que a impugnante tivesse apresentado em 1997, tal como alega, a declaração de início de actividade, tanto mais que não apresentou documento comprovativo de tal alegação e dos registos oficiais não constava tal declaração, sendo certo que tal prova a ser feita seria por documento e não por testemunhas.

Questão objecto de recurso:

1- Violação do princípio da igualdade.

2- Violação do disposto no artigo 56º n.º 1 do CIVA.

3-

1. Violação do princípio da igualdade

2.

Invoca o recorrente a violação do princípio da igualdade no que à igualdade de oportunidades diz respeito, sem contudo alinhar qualquer argumentação de facto ou de direito que permita perceber em que se consubstancia tal violação. Não foi indicado, nem de qualquer modo se consegue apreender que tenha havido qualquer violação do princípio da igualdade, princípio constitucional que informa todo o ordenamento jurídico português, por se não apontar que a mesma situação em que se encontrou a recorrente tenha sido tratada de forma diversa e injustificada pela administração tributária, improcedendo, nesta medida, o invocado fundamento do recurso.

2- Violação do disposto no artigo 56º n.º 1 do CIVA

Entende a recorrente que na situação em análise foi violado o disposto no artº 56º do CIVA porque, tendo o volume de negócios ultrapassado apenas em 30 000$00 aquele que permitia ao contribuinte ver-se integrado, em sede de Imposto sobre o valor acrescentado no regime de isenção, não adoptou a Administração Tributária quaisquer medidas «*a fim de evitar que sofra prejuízos injustificados, considerando o montante em que excedeu o limite de isenção por contraponto ao montante de IVA liquidado nos anos de 1999 a 2001*» e tal omissão fez com que os actos de liquidação impugnados enfermem de erro de facto.

Admitindo que a Administração Tributária era obrigada a adoptar qualquer medida a fim de evitar que a recorrente sofresse prejuízos injustificados, seria, desde logo primordial invocar que tais prejuízos existiram, e, que eram injustificados, dado que uma omissão sem quaisquer consequências danosas para o contribuinte seria sempre absolutamente inadequada a fundamentar a anulação de um acto de liquidação. Desconhecem-se quais os prejuízos que a recorrente entende decorrerem de forma necessária e directa dessa omissão, muito menos quais os dados que nos permitiriam qualificá-los de injustificados. Em abstracto poderíamos considerar que qualquer acto de liquidação de imposto causa um prejuízo ao contribuinte porque fará com que afecte uma parte do seu património ao respectivo pagamento, diminuindo aquele. Mas tal prejuízo não pode ter-se por injustificado face a um imposto liquidado em conformidade com a lei para o estado obter receitas públicas que utiliza na satisfação de necessidades públicas e colectivas.

A impugnante alegou a existência de um lapso no lançamento dos montantes relativos ao ano de 1998, que fez com que fosse ultrapassado o limite de isenção de 2.000.000$00, declarando o montante de 2.030.000$00, e, por isso veio a ser integrada, oficiosamente no regime de tributação que determinou as liquidações de Imposto sobre o valor acrescentado nos anos de 1999 a 2001, apesar de o valor que ultrapassou tal limite ser irrisório.

A sentença recorrida, analisando a questão não considerou ter existido qualquer lapso de lançamento, indicando até que o «*tal lapso*» não correspondia à indicação de um valor desconforme com a realidade mas a um lapso em, não se tendo apercebido que iria ultrapassar esse limite, omitir esse valor, ou alterar a declaração de rendimento de forma a conseguir não ultrapassar o limite de 2.000.000$00.

Aceita, a recorrente que ultrapassou o referido limite, o que significa que não coloca qualquer questão na sua integração no regime de tributação.

Apesar de a recorrente ter reclamado graciosa e hierarquicamente, não colocou perante a Administração Tributária «este indicado desrespeito, do artº 56º do Código de imposto sobre o valor acrescentado.

A obrigação essencial do sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado é o envio, mensalmente/trimestral, da declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do mês/trimestre precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito de imposto existente, e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo.

Permitia o disposto no artº 53º do Código de imposto sobre o valor acrescentado que beneficiassem da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 2.000.000$00.

O regime especial de tributação dos pequenos contribuintes do IVA, aprovado e publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 257-A/96, de 31 de Dezembro, foi revogado pela L. n.º 4/98, de 12-01-1998.

O artº 56.º do Código de imposto sobre o valor acrescentado determinava à data dos factos em análise que:

«1 - Nos casos de passagem de regime de isenção a um regime de tributação, ou inversamente, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá tomar as medidas que julgar necessárias a fim de evitar que o sujeito passivo em questão usufrua vantagens injustificadas ou sofra prejuízos igualmente injustificados. Designadamente, poderá não atender a modificações do volume de negócios pouco significativas ou devidas a circunstâncias excepcionais.»

Tendo em conta as regras de interpretação da lei constantes do artº 9º do Código Civil assinala-se que o texto do artigo exprime, de forma inequívoca, que estamos perante uma faculdade que a Administração Tributária usará ou, não, consoante entenda que deve evitar prejuízos significativos seja para o contribuinte seja para o estado originados pela passagem do regime de isenção para o regime de tributação como aqui ocorre. A escolha – tomar as medidas que julgar necessárias – compete exclusivamente à Administração Tributária, no uso de um poder discricionário, em princípio insindicável em sede judicial. Trata-se de um conceito impreciso que comete ao órgão tributário um juízo sobre as quais as medidas a adoptar e a oportunidade da sua adopção assente sobretudo nos elementos de cada situação concreta. A margem de autonomia que a administração tributária desfruta na avaliação dessas medidas necessárias não é total estando delimitado pela imposição de um fim do qual não pode desviar-se, sendo que a margem de autodeterminação sempre haverá de ser presidida por princípios jurídicos, como a imparcialidade e proporcionalidade.

A passagem do regime de isenção ao regime de tributação por o volume de negócios ter sido ultrapassado em 30 000$00 tem assento legal, não havendo a recorrente apontado a violação de qualquer princípio jurídico com a atitude omissiva adoptada.

Na sua perspectiva haveria «um erro de facto» na liquidação por a Administração Tributária ter obrigação de não liquidar o imposto em falta, o que constitui interpretação sem qualquer assento no texto legal do referido artigo 56º do Código de imposto sobre o valor acrescentado, na versão vigente à data dos factos.

A interpretação dos citados preceitos efectuada na sentença face ao que se provou, nenhuma censura nos merece, o que determina a improcedência do recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — Pedro Delgado*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2014.

Assunto:

Caducidade. Aplicação da Lei Geral Tributária. Liquidações correctivas. Liquidações adicionais. Liquidações repristinatórias. Vício de violação de lei.

Sumário:

I — Estando em causa IRC — unanimemente, considerado como um imposto periódico — dos anos de 1994 e 1995 é aplicável o artigo 33.º do Código de Processo Tributário, entrado em vigor em 1 de Julho de 1991, — não é aplicável a Lei Geral Tributária, pois, por força do disposto no n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

II — Face à matéria provada, as liquidações impugnadas, efectuadas no ano 2009, não podem ser consideradas correctivas, adicionais — ou repristinatórias de anteriores liquidações, erradicadas da ordem jurídica por decisão da administração tributária e por decisão judicial anulatória, pelo que o direito à liquidação de impostos caducou face ao seu não exercido no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário.

III — O facto impeditivo da caducidade do direito à liquidação é notificação desta ao sujeito passivo dentro do prazo legalmente estabelecido para a Administração Tributária exercitar tal direito.

IV — A caducidade do direito à liquidação do imposto torna inválido o acto tributário impugnado, acarreta a sua anulabilidade, e, constitui um vício gerador de ilegalidade do acto, que consubstancia a prática de acto tributário ferido de vício de violação de lei.

Processo n.º 1875/13-30.
Recorrente: A…, L.da
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa
de 15 de Julho de 2013

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A……., LDA, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de impugnação n.º 835/09 9BELRS tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1ª DA CADUCIDADE DO DIREITO

Tem razão a posição tomada pelo Ilustre Procurador da República no seu Ilustre Parecer n.º 431/2010, de 03/12/2010, a fls. 117 dos autos, que emitiu o parecer no sentido da procedência da impugnação, senão vejamos:

Conforme consta do parecer de fls 117, os presentes autos trata-se de uma impugnação judicial que "visa sindicar a legalidade das liquidações de IRC, anos de 1994 e 1995, as quais se encontram documentadas a fls 17 a 20 dos autos".

2ª

Assim, conforme consta dos documentos de fls 17 a 20, a liquidação com o n.º 20098310000255, é respeitante aos rendimentos do ano de 1994, isto é, referente ao exercício de 1994 e, a data de respectiva liquidação é de 19/01/2009, liquidação de IRC da impugnante.

3ª

Com efeito, diz-nos o artigo 33º n.º 1 do C.P.T.:

O direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributária caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

Por sua vez, diz-nos o artº 45º n.º 1 da LGT:

"O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro".

4ª

Deste modo, uma vez que as liquidações respeitantes aos exercícios dos anos de 1994 e 1995 foram efectuadas em 19/01/2009, encontra-se extinto, por caducidade, o direito a liquidar os tributos a que se referem os presentes autos.

5ª

Assim, a impugnante, ora recorrente, está absolutamente de acordo com o Ilustre Parecer de fls 117, onde refere "com tal fundamento, as referidas liquidações não se poderão manter na ordem jurídica (artº 135º, do CPA ex vi artº 2º, alínea d) do CPPT".

6ª

As liquidações em questão, foram efectuadas em 19/01/2009, isto é, passados catorze (14) anos após os exercícios dos anos de 1994 e 1995.

Por outro lado, nas liquidações de fls 17 a 20 dos autos, a ora impugnante foi notificada para reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º do CPPT.

7ª

Também dispõe o artigo 93º do CIRC o seguinte "a liquidação do IRC, ainda que adicional, só pode efectuar-se nos prazos e nos termos previstos nos artigos 45º e 46º da Lei Geral Tributária".

Assim sendo, referindo-se as liquidações aos anos dos rendimentos de IRC da impugnante dos anos de 1994 e 1995 e, tendo as liquidações sido efectuadas em 19 de Janeiro de 2009, (conf. documentos de fls 17 a 20), e tendo sido a recorrente, ora impugnante, notificada no mês de Fevereiro de 2009, para reclamar ou impugnar, é mais que evidente que existe caducidade das liquidações ora impugnadas, com a sua consequente ilegalidade, caducidade que se requer seja julgada procedente, sendo, pois, anuladas com todas as consequências legais.

8ª

Com efeito, mais, a Fazenda Nacional violou grosseiramente o disposto no n.º 2 do artº 205º da C.R.P., pois, tendo as anteriores liquidações sido anuladas por sentença judicial proferida no âmbito do processo n.º 209/07 — 97/03. 4. 2, já transitado em julgado e, perante a anulação das liquidações em causa, tenta enganar tudo e todos ao alegar que procedeu à correcção das liquidações, as quais foram anuladas, ou seja, a Fazenda Nacional tenta corrigir algo que foi anulado pelo Tribunal, lamentável.

9ª

QUANTO À PRESCRIÇÃO:

À cautela, caso se entenda que não existe caducidade, que só por mera hipótese académica se admite, sempre se dirá que existe prescrição.

Salvo o devido respeito pelo Sábio Tribunal, que é muito, o Meritíssimo Juiz de 1ª Instância errou na sua douta sentença, ao alegar "não ter ocorrido a prescrição da dívida em causa, face à actual redacção do artº 49º da LGT (em que foi revogado o seu n.º 2)", senão vejamos:

10ª

Conforme consta de fls 54, a impugnante, ora recorrente, deduziu oposição à execução, referente aos processos de execução fiscal com os nºs 308519990103655.6 e 308519990103650 e que originaram o processo judicial de oposição é execução com o n.º 1810/05.8 BELSB, que inicialmente se iniciou na 2ª Unidade Orgânica deste Tribunal, depois passou para a 4ª Unidade e finalmente terminou na 3ª Unidade Orgânica.

O referido processo n.º 1810/05.8BELSB, que correu termos pela 3ª Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa, por sentença de 09/07/2013, decidiu julgar a oposição procedente, devendo a execução ser extinta, conforme certidão judicial que se junta e se dá aqui como integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (doc. n.º 1).

11ª

A sentença proferida no âmbito do processo 1810/05.8 BELSB, considerou estarem as dividas prescritas, por decisão totalmente oposta à proferida nos presentes autos e sobre a mesma matéria, as mesmas entidades, ou seja, a Fazenda Nacional e a impugnante (doc. n.º 1).

De referir que a sentença proferida no âmbito do processo n.º 1810/05.8BELSB já transitou em julgada (conf. doc. n.º 1).

O Meritíssimo Juiz de 1ª Instância ao decidir julgar a acção improcedente, tendo concluído não ter ocorrido a prescrição da dívida em causa, errou, aliás, julgou mal, visto que a divida se encontra prescrita, senão vejamos:

12ª

Ao caso dos autos, e uma vez que se trata de dívidas de IRC dos anos de 1994 e 1995, aos regimes de prescrição aplica-se os artigos 34º do Código de Processo Tributário e artigos 48º e 49º da Lei Geral Tributária.

O prazo de prescrição de dívidas tributárias, à luz do artigo 34º do CPT era de 10 anos e, por sua vez o artigo 48º n.º 1 da LGT, passou a estipular o prazo de prescrição para 8 anos.

13ª

Por outro lado, o artigo 297 n.º 1 do Código Civil, estabelece as regras da sucessão de regimes legais.

De referir que efectivamente a LGT entrou em vigor no dia 01/01/1999-artigo 6º, do citado decreto lei 398/98.

Assim, na lei antiga, a divida de IRS do ano de 1995, correspondendo à divida mais recente, o prazo de prescrição de 10 anos inicia-se em 01/01/96 e termina em 01/01/2006.

Por outro lado, pela lei mais nova, o prazo de prescrição de 8 anos inicia-se em 01/01/1999 e termina em 01/01/2007.

Em face do exposto, ao caso dos autos, a divida do IRC do ano de 1994 da ora recorrente, é aplicável o regime de prescrição do C.P.T.

14ª

Vejamos nos autos a dívida mais recente, IRC do ano de 1995 no que diz respeito à prescrição, em que o prazo de prescrição se inicia em 01/01/1995.

15ª

O prazo de prescrição de dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações artº 5º n.º 5, do Dec. - Lei 124/96, de 10/8.

Deste modo, pelo facto a recorrente ter solicitado o seu pedido ao abrigo da Lei Mateus, antes da execução, o prazo da prescrição encontrava-se suspenso, e, essa suspensão manteve-se com a instauração do processo em 10/11/1999 e até 04/04/2003, data do despacho de exclusão, tendo os autos prosseguido os seus termos a partir desta data.

Com efeito, o Ac. do STA, de 07/01/2009, processo n.º 0569/98, decidiu o seguinte "nos termos do artº 5º, n.º 5, do DL. n.º 124/96 de 10/8 o prazo de prescrição suspende-se durante o período do pagamento em prestações. Se o contribuinte deixar de pagar as prestações, tal suspensão mantém-se até que haja um despacho de exclusão do regime de adesão".

16ª

Conforme consta do print da tramitação do processo atrás mencionado 3085199901036505, não indicam os autos que efectivamente tivesse sido praticado qualquer acto no processo até sido realizada a citação, que ocorreu em 11/03/2005 (conf. doc. n.º 2).

O artº 49º n.º 2 da LGT, na redacção então vigente, uma vez que presentemente se encontra revogado, estabelecia que quando o processo estivesse parado por um período superior a 1 ano por facto que não fosse imputado ao sujeito passivo fazia cessar o efeito interruptivo da prescrição, somando-se neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

17ª

Em 13/04/2005, a recorrente requereu a suspensão da execução até decisão da oposição, ver alínea y como facto assente na douta sentença recorrida, juntando agora a recorrente aos autos o original desse pedido para suspender a execução (conf. doc. n.º 3).

Devido a esse facto, isto é, do pedido solicitado pela recorrente a requerer a suspensão da execução, a Administração Fiscal atribuiu tal facto eficácia suspensiva do prazo de prescrição da divida até decisão final (conf. doc. n.º 4).

18ª

Efectivamente a Administração Fiscal não tem razão com tal entendimento, senão vejamos:

Foi decidido no acórdão do STA, de 04/02/2009, processo n.º 0488/08, o seguinte "antes da entrada em vigor do n.º 4 do artº 49 da LGT, aditado pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a oposição não suspendia, em caso algum, o prazo de prescrição".

Em conformidade com o exposto, desde o dia 04/04/2004, 1 ano após a data do despacho de exclusão do DL n.º 124/96, até 15/07/2013, data da sentença recorrida, decorrem mais de 9 anos e 3 meses e, desde o dia 01/01/1996, ou seja data do início da contagem do prazo de prescrição para a divida de 1995, até 01/01/1997, data mais antiga em que se poderia ter dado inicio o respectivo pagamento em prestações com eficácia suspensiva do prazo prescricional, decorreu pelo menos já 1 ano, o que tudo somado perfaz um prazo muito superior a 10 anos de prescrição.

19ª

Assim, encontra-se prescrita a dívida de IRC do ano de 1995, é mais que evidente que igualmente se encontra prescrita a dívida de IRC do ano de 1994, visto que valem os mesmos factos interruptivos e suspensivos.

Assim, as dívidas de IRC da recorrente, dos anos de 1994 e 1995, encontram-se prescritas.

A douta sentença recorrida, violou o estipulado nos artºs 33º n.º 1 e 34º do CPT, artigo 145º n.º 1 da LGT, artigo 135º, do CPA ex vi artigo 2, alínea D do CPPT, artigo 93 do CIRC, artºs 45º, 46º, 48º, nº1 e 49º, todos da LGT e artº 5º, n.º 5 do Decreto Lei 124/96, de 10/8.

Requereu que:

1. Seja dado provimento ao recurso e, em consequência declarada a caducidade das liquidações ora impugnadas, com as legais consequências,

2. Caso assim se não entenda, deverá considerar-se que se encontram prescritas as dívidas de IRC da recorrente dos anos de 1994 e 1995, com as legais consequências.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da revogação da sentença recorrida.

Mostram-se provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

A) A Impugnante tem por objecto a fabricação de artigos decorativos e o comércio de representações e conta própria, e à data de 23/8/1990 eram sócios gerentes B…….. e C……., ambos nomeados gerentes, obrigando-se a sociedade com a assinatura de qualquer deles - cf. fls. 60 do PAT Vol 1;

B) O sócio B…….. renunciou à gerência da sociedade impugnante em 11/4/1995, facto registado na Conservatória do Registo Comercial em 11/3/1996 - cf. fls. 60 do PAT;

C) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção, determinada pelas ordens de serviço nºs 24168, 24169 e 24170 de 4/12/1997, tendo por objecto IVA e IRC respeitante aos exercício de 1993 a 1995 por falta de cumprimento das obrigações declarativas - cf. fls. não numeradas do PAT vol;

D) A equipa de inspecção concluiu pela impossibilidade de avaliação da matéria tributável e por despacho de 17/8/1998 foi ordenada a sua determinação com recurso a métodos indirectos - cf. fls. não numeradas do PAT;

E) Em 13/11/1998 o sócio B…… deduziu reclamação para a comissão de revisão da matéria tributável - cf. fls. não numeradas do PAT;

F) Na sequência de tal reclamação indicada em E), apresentada pelo sócio B……., em 17/12/1998 teve lugar a reunião da comissão de revisão da matéria tributável que apreciando a matéria respeitante a IRC, deu lugar à redução da matéria tributável, confirmada por despacho de 25/8/1999 do Director de Finanças cf. fls. não numeradas do PAT;

G) Em 2/12/1998, a representante legal da impugnante apresentou declaração modelo 22 respeitante ao ano de 1994 - cf. fls. não numeradas do PAT;

H) Na mesma data a representante legal da impugnante apresentou declaração modelo 22 respeitante ao ano de 1995 - cf. fls. não numeradas do PAT;

I) Em data posterior a 2/12/1998 C…… reclamou para a comissão de revisão da matéria tributável - cf. fls. 11 do PAT vol I;

J) Em 16/12/1998 reuniu a comissão de revisão da matéria tributável relativamente a IVA, identificado em I), concluindo pelo apuramento do valor de € 44.086$00 no ano de 1994 e zero escudos em 1995 — cf. fls. 47 a 52 do PART vol I;

K) Com base nas declarações referidas em G) e H), em 21/4/1999 foram emitidas as liquidações de IRC nºs 2310012911 e 3210013510 respeitantes, respectivamente ao ano de 1994 e 1995 no valor de € 32851,28 e de € 10281,93 - cf. fls. não numeradas do PAT e fls. 213 e 24 do processo 1810/05.8BELSB;

L) Em 19/11/1999 foi emitida e notificada à impugnante a liquidação de IRC n.º 8310019237-1994 no valor de €38249,04 nela se referindo "*Fica V.Exª notificado(a) para no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo, efectuar o pagamento da importância de 7.668$00, proveniente de liquidação de IRC, do ano de 1994, conforme nota demonstrativa já remetida. Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no art. 111º do CIRC. Não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo*"- cf. fls. 9 do PAT vol 1 e Es. 55 dos autos;

M) Na mesma data foi emitida e notificada à impugnante a liquidação de IRC n.º 8310019236-1995 no valor de € 53245,95 nela se referindo "*Fica V.Exª notificado(a) para no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo, efectuar o pagamento da importância de 10.674$00, proveniente de liquidação de IRC, do ano de 1995, conforme nota demonstrativa já remetida. Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no art. 111º do CIRC. Não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo*"- cf. fls. 10 do PAT vol 1 e fls. 56 dos autos;

N) De tais liquidações, em 1/03/2000 deduziu a Impugnante impugnação que correu termos no Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa com o n.º 209/07-97/03.4.2 - cf. fls. 14 e 21 do PAT vol II;

O) Por decisão de 17/6/2008 foi julgada a acção procedente e anuladas as liquidações impugnadas por preterição de formalidade essencial consubstanciada na omissão da notificação do representante da Impugnante para a realização da reunião da comissão de revisão - cf. fls. 26 do PAT vol II;

P) Em 19/1/2009 foram emitidas as demonstrações de liquidações nºs 20098310000255 e 20098310000259 respeitantes a IRC de 1994 e 1995 no valor de € 34.035,26 e de € 10.281,92 - cf. fls. 8 e 10 dos autos;

Q) Na mesma data foram emitidas as demonstrações de reacerto financeiro das liquidações nºs 20098310000255 e 20098310000259 respeitantes a IRC de 1994 e 1995 onde se indica o valor anterior no montante de € 39461,46 e € 39998,60 e o apurado após correcção no valor de € 34.035,26 e de € 10.281,92 respectivamente — cf. fls. 7 e 9 dos autos;

R) Nenhuma das notificações indica prazo para pagamento;

S) Em 9/9/1999 foram extraídas certidões de dívida relativamente às liquidações identificadas em K) - cf. fls. 73 e 74 do processo 1810/05.8BELSB;

T) Os processos de execução fiscal com os nºs 308519990103655.6 e 308519990103650 foram instaurados em 10/11/1999 e a impugnante citada através do ofício n.º 12674 de 11/11/1999 - cf. fls. 74 do P 1810/05;

U) A impugnante requereu o pagamento ao abrigo do DL 124/96 de 10/8 - cf. fls.75 do P 1810/05;

V) Por despacho de 4/4/2003 foi a impugnante excluída do referido plano de pagamentos e determinado o prosseguimento dos autos - cf. fls. 74;

W) A impugnante foi notificada da penhora em 7/4/ 2005 - cf. fls. 6 do P 1810/05;

X) Em 8/4/2005 a impugnante deduziu oposição à execução - cf. fls. 54;

Y) Em 13/4/2005 a impugnante requereu a suspensão da execução - cf. fls. 74 do P 1810/05;

Z) Por despacho de 16/5/2005 foi ordenada a suspensão da execução - cf. fls. 71 do P 1810/05;

K) A presente acção foi apresentada no Tribunal Tributário em 17/4/2009 — cf. fls. 1 dos autos.

Questão objecto de recurso:

1- Caducidade do direito à liquidação de IRC

2- Prescrição da dívida tributária.

Começando pelo alinhamento cronológico dos factos, verificamos o seguinte:

- por falta de apresentação das declarações de rendimentos respeitantes aos exercícios de 1993, 1994 e 1995 e a Impugnante foi objecto de acção inspectiva

- por despacho de 17/8/1998 foi ordenada a determinação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos.

- Em 13/11/1998 o sócio B…….. deduziu reclamação para a comissão de revisão da matéria tributável –

- em 17/12/1998 teve lugar a reunião da comissão de revisão da matéria tributável que apreciando a matéria respeitante a IRC, deu lugar à redução da matéria tributável, confirmada por despacho de 25/8/1999 do Director de Finanças;

- em 2/12/1998, a representante legal da impugnante apresentou declaração modelo 22 respeitante ao ano de 1994 –

- em 2/12/1998, a representante legal da impugnante apresentou declaração modelo 22 respeitante ao ano de 1995 –

- seguidamente, a representante legal da impugnante reclamou para a comissão de revisão da matéria tributável -

- em 21/4/1999 foram emitidas as liquidações de IRC nºs **2310012911** e **3210013510** respeitantes, respectivamente ao ano de 1994 e 1995 no valor de € 32 851,28 e de € 1 0281,93, com base nas declarações apresentadas pelo contribuinte em 2/12/1998;

- em 19/11/1999 foi emitida e notificada à impugnante a liquidação de IRC n.º **8310019237**-1994 no valor de €38 249,04 nela se referindo "*Fica V.Exª notificado(a) para no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo, efectuar o pagamento da importância de 7.668$00, proveniente de liquidação de IRC, do ano de 1994, conforme nota demonstrativa já remetida. Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no art. 111º do CIRC. Não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo*";

- em 19/11/1999 foi emitida e notificada à impugnante a liquidação de IRC n.º **8310019236**-1995 no valor de € 53 245,95 nela se referindo "*Fica V.Exª notificado(a) para no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo, efectuar o pagamento da importância de 10.674$00, proveniente de liquidação de IRC, do ano de 1995, conforme nota demonstrativa já remetida. Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no art. 111º do CIRC. Não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo*";

- De tais liquidações, em 1/03/2000 deduziu a Impugnante impugnação que correu termos no Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa com o n.º 209/07-97/03.4.2;

- Por decisão de 17/6/2008 foi julgada a acção procedente e anuladas as liquidações impugnadas por preterição de formalidade essencial consubstanciada na omissão da notificação do representante da Impugnante para a realização da reunião da comissão de revisão.

Temos assim que as liquidações iniciais, emitidas em Abril de 1999 foram anuladas pela Administração Tributária, e substituídas pelas de Novembro de 1999, e, estas anuladas por decisão judicial.

A anulação judicial do acto tributário implica o desaparecimento de todos os seus efeitos "ex tunc", tudo se passando como se o acto anulado não tivesse sido praticado, mais devendo a reintegração completa da ordem jurídica violada ser efectuada de acordo com a teoria da reconstituição da situação actual hipotética (cfr.Diogo Freitas do Amaral, A execução das sentenças dos Tribunais Administrativos, 2ª. edição, Almedina, 1997, pág.70; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis, 3ª.edição, 2003, pág.519).

Assim, com a decisão judicial proferida em 2008 tudo se passa como se as liquidações de 1999 nunca tivessem existido.

A anulação desses actos de liquidação ocorreu por se ter verificado preterição de formalidade essencial consubstanciada na omissão da notificação do representante da Impugnante para a realização da reunião da comissão de revisão.

O procedimento tendente à liquidação não foi refeito, com observância das formalidades preteridas – *notificação do representante da impugnante/recorrente para a realização da reunião da comissão de revisão* - vindo a Administração Tributária em 2009 a emitir novos actos de liquidação com valores próximos quanto ao ano de 1994 e coincidentes quanto ao ano de 1995 dos actos de liquidação que tinham sido revogadas pela Administração Tributária, e, que tinham por base as declarações de imposto apresentadas pela representante legal da sociedade impugnante.

A sentença recorrida diz que estes actos de liquidação repristinaram as liquidações iniciais não se colocando a questão da caducidade do direito á liquidação por a impugnante haver sido notificada em 1999 dessas liquidações, posteriormente revogadas.

Da matéria de facto provada não consta que tais actos de liquidação hajam sido notificados à recorrente, como também não consta que hajam sido revogadas, como menciona a sentença na sua fundamentação, sendo que apenas está provado que as liquidações que foram anuladas por decisão judicial em processo de impugnação de acto de liquidação, foram notificadas à recorrente.

Não há elementos nos autos que permitam suportar a conclusão a que chegou a sentença recorrida de que os actos de liquidação de 2009 repristinaram os de 1999, que estes hajam sido notificados ao contribuinte e que para efeitos de cômputo do prazo de caducidade se tenham de ter estas últimas como correctivas das ditas revogadas. As demonstrações de liquidação e as demonstrações de acerto financeiro de 2009 não se reportam à correcção dos valores constantes das primeiras liquidações de Abril de 1999, mas indicam-se correctivas de outros valores diversos dos delas constantes.

No confronto dos actos de liquidação em análise nada permite concluir que os últimos actos de liquidação corrigiram os primeiros actos de liquidação, sendo certo que estamos perante circunstâncias diversas das tidas em conta no acórdão referido na sentença recorrida do TCA bem como dos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 22-03-2006, proferido no proc. n.º 01284/05, e, de 09-05-2007, proferido no proc.0133/07, todos disponíveis em www.dgsi.pt em que se analisava uma questão de caducidade do direito de liquidar um imposto, corrigido favoravelmente ao contribuinte na sequência de reclamação graciosa, parcialmente deferida para além do prazo de 5 anos do artº 33º do Código de Processo Tributário. Ao invés, os actos de liquidação de 2009 apresentam-se como novos actos de liquidação do imposto relativo a 1994 e 1995, sem a ligação umbilical aos de 1999 que se descobre quando por exemplo se anulam os juros compensatórios ou se procede a qualquer outra correcção do montante devido em consequência de deferimento total ou parcial de reclamação graciosa.

Face à matéria provada, tal como considerado pelo Magistrado do Ministério Público, no parecer que emitiu, «*as liquidações impugnadas, efectuadas no ano 2009, não podem ser consideradas correctivas, adicionais* ([1]) *- ou repristinatórias de anteriores liquidações, erradicadas da ordem jurídica por decisão da administração* ([2]) *tributária e por decisão judicial anulatória*».

Estando em causa IRC - unanimemente, considerado como um imposto periódico - dos anos de 1994 e 1995 é aplicável o artigo 33º do Código de Processo Tributário, entrado em vigor em 01/07/1991, *- não é aplicável a Lei Geral Tributária, pois, por força do disposto no n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, «o novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998»* - que dispunha: "Caducidade do direito à liquidação n.º1 - *O direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributária caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu*." o direito à liquidação caducou em 31 de Dezembro de 1999 e 2000, respectivamente. À apreciação da caducidade do direito de liquidação não é aplicável a L.G.T., pois, por força do disposto no n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, «*o novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998*».

O facto impeditivo da caducidade do direito à liquidação é notificação desta ao sujeito passivo dentro do prazo legalmente estabelecido para a Administração Tributária exercitar tal direito. Assim, tem-se por verificada a caducidade do direito à respectiva liquidação, na ausência de prova que haja sido efectivada a notificação do sujeito passivo pela forma legal dentro do referido prazo.

A caducidade do direito à liquidação do imposto, ocorre a caducidade do direito à liquidação torna inválido o acto tributário impugnado, acarreta a sua anulabilidade, e, constitui um vício gerador de ilegalidade do acto, que consubstancia a prática de acto tributário ferido de vício de violação de lei.

A sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação dos preceitos legais citados, pelo que não poderá manter-se.

Fica, pois, prejudicado o conhecimento dos demais fundamentos do recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e julgar procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2014. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* (voto a decisão) — *Francisco Rothes.*

([1]) — O **acto tributário adicional** é aquele através do qual a Administração Tributária, corrige uma situação em que foi definida uma prestação inferior à legal, fixando o valor em que, nos termos da lei, que deve acrescer à anterior O acto adicional não revoga o acto tributário viciado de uma nulidade parcial, adiciona-se a ele para que em conjunto titulem a prestação legalmente devida.

([2]) — Pela **anulação** do acto pelo a Administração Tributária revoga, total ou parcialmente, o acto tributário que, por erro de facto, de direito ou omissão, haja liquidado uma prestação tributária superior à legal Tal liquidação definitiva excessiva (ou infundada) padece de um vício em sentido próprio, destruídos, com eficácia retroactiva pelo acto jurídico de anulação.

DIÁRIO
DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 25 495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.